

TARTU ÜLIKOOL  
ÕIGUSTEADUSKOND  
Avaliku õiguse osakond

Gea Raissar

**ÄRIÜHINGU RAHVUSVAHELISE MAKSUPLANEERIMISE PIIRID**

Magistritöö

Juhendaja  
Dotsent Lasse Lehis

Tartu  
2016

## **SISUKORD**

<b>SISUKORD.....</b>	<b>2</b>
<b>SISSEJUHATUS .....</b>	<b>4</b>
<b>1. MAKSUDE VÄHENDAMIST SOODUSTAVAD TEGURID JA VAJADUS MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMISEKS.....</b>	<b>11</b>
<b>1.1. AEGUNUD RAHVUSVAHELIST MAKSUSTAMIST REGULEERIVAD REEGLID .....</b>	<b>11</b>
<b>1.2. RIIKIDE ENDA PANUS MAKSUPLANEERIMISE SUURENDAMISEL INVESTEERINGUTE     MEELITAMISE KAUDU .....</b>	<b>15</b>
<b>1.3. MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMISE VAJADUS .....</b>	<b>18</b>
<b>2. MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMINE .....</b>	<b>22</b>
<b>2.1. MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMINE EUROOPA LIIDU     KONTEKSTIS .....</b>	<b>22</b>
2.1.1. Maksudest kõrvalehoidumine .....	22
2.1.2. Maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise eristamine .....	23
2.1.3. Maksude vältimine ja õiguse kuritarvitamise doktriin.....	24
2.1.4. Agressiivne maksuplaneerimine .....	28
2.1.5. Lubatud maksuplaneerimine.....	30
2.1.6. Maksuplaneerimine põhivabaduste kontekstis .....	32
2.1.7. Varjatud ja fiktiivsed tehingud.....	33
<b>2.2. MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMINE MAJANDUSKOOSTÖÖ JA     ARENGU ORGANISATSIOONI TASANDIL .....</b>	<b>37</b>
<b>2.3. MAKSUKOORMUSE VÄHEDAMISE MÕISTETE ERISTAMINE EESTIS .....</b>	<b>40</b>
2.3.1. Maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise eristamine .....	40
2.3.2. Maksudest kõrvalehoidumine .....	42
2.3.3. Maksude vältimine.....	42
2.3.4. Näilik (teeseldud) tehing ja hea usu põhimõte.....	46
2.3.5. Agressiivne ja lubatud maksuplaneerimine .....	49
<b>3. MAKSUDE PLANEERIMISEKS KASUTATAVAD SKEEMID.....</b>	<b>50</b>
<b>3.1. AGRESSIIVSE MAKSUPLANEERIMISE MUDELSKEEMID .....</b>	<b>50</b>
<b>3.2. MAKSUDE PLANEERIMISEKS KASUTATAVATE SKEEMIDE PEAMISED ELEMENDID..</b>	<b>54</b>
3.2.1. Maksustamise vähendamine sihtriigis .....	54
3.2.2. Madal või puuduv kinnipeetav maks allikariigis .....	57
3.2.3. Madal või puuduv maksustamine saaja tasandil.....	57

3.2.4. Puuduv jooksev madalalt maksustatud kasumi maksustamine emaühingu tasandil.....	58
<b>3.3. AGRESSIIVSETES MAKSUPLANEERIMISE SKEEMIDES KASUTATAVAD TEHNIKAD JA MEHHAANISMID.....</b>	<b>59</b>
3.3.1. Siirdehindade kasutamine .....	60
3.3.2. Laenu kasutamine .....	63
3.3.3. Intellektuaalomandi strateegiline asukoht.....	64
<b>3.4. MEETODID MAKSAKOHUSTUSE VÄHENDAMISEKS KASUTATAVATE VIISIDE ERISTAMISEKS.....</b>	<b>65</b>
3.4.1. Riskipõhine lähenemine maksuplaneerimise ja maksude vältimise eristamiseks.....	66
3.4.2. Riskipõhine lähenemine ja majanduslik sisu maksukohustuse viiside eristamiseks. ....	67
<b>KOKKUVÕTE.....</b>	<b>70</b>
<b>THE LIMITS OF INTERNATIONAL TAX PLANNING FOR A COMPANY .....</b>	<b>76</b>
<b>KASUTATUD LÜHENDID.....</b>	<b>81</b>
<b>KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU .....</b>	<b>82</b>
<b>KASUTATUD KIRJANDUS.....</b>	<b>82</b>
<b>KASUTATUD ÕIGUSAKTID .....</b>	<b>89</b>
<b>KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA .....</b>	<b>89</b>
<b>MUUD KASUTATUD ALLIKAD .....</b>	<b>91</b>

## SISSEJUHATUS

Euroopa integratsiooniprotsessi tulemusena on kõigi liikmesriikide majandus omavahel tugevamalt seotud ning piiriüleste tehingute maht paratamatult suurenenud.<sup>1</sup> Kuigi eraõiguses kehtib põhimõte “kõik, mis ei ole keelatud, on lubatud”, peavad isikud avaliku võimuga suhtlemisel tegutsema heas usus. Lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.<sup>2</sup> Seega oodatakse maksukohustuslaselt tegevuste planeerimist heas usus<sup>3</sup> ning seda, et maksude maksmiseks kohustatud isik teeb oma tehingud ja toimingud seadust järgides. Teisest küljest ei tohi maksuhaldur ka ise hakata oma volitusi kuritarvitama ega nõudma, et maksumaksja valiks võimalikest alternatiividest alati kõige ebasoodsama, st kõige suurema maksukoormusega tehinguskeemi.<sup>4</sup> Siiski on tavapäraselt mõistetul “maksude planeerimine” ja “maksude optimeerimine” avalikkuses negatiivne tähendus. Tegelikult aga ei tähenda maksude planeerimine alati seadusvastast käitumist ning mingis ulatuses on maksude planeerimine lubatud. Seda seetõttu, et paljud võimalused maksude planeerimiseks on enamasti seadusandja poolt tahtlikult seadusesse jäetud. Maksukohustuslased leiavad aga visalt selliseid viise maksukoormuse vähendamiseks, mida seadusandja ei ole ette näinud ning on sage, et toiminguid ja tehinguid tehakse maksukohustuse vähendamise eesmärgil, mis kokkuvõttes ei ole tihti seadusega kooskõlas.

Maksukoormuse vähendamiseks on mitmeid viise, mille kirjeldamiseks kasutatakse kõige sagedamini termineid maksupettus (*tax fraud*), maksudest kõrvalehoidumine (*tax evasion*), maksude vältimine (*tax avoidance*), agressiivne maksuplaneerimine (*aggressive tax planning*) ja lubatud maksuplaneerimine (*acceptable tax planning*). Tähelepanuväärne on, et paljude eeltoodud mõistete osas ei ole nende sisu täpselt määratletud. Selgus eeltoodud mõistete kasutamisel puudub erialakirjanduses kui ka ajakirjanduses ning neid termineid kasutatakse väga julgelt ning ei paista ühtset tendentsi, kuidas mõisteid sisustatakse. Lisaks segadusele terminite tähenduse osas kirjanduses puudub esmapilgul mõistete täpse sisu osas üksmeel ka õigusaktide tasandil ning kohtupraktikas.

---

<sup>1</sup> Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule konkreetsete viiside kohta, kuidas tugevdada võitlust maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, sealhulgas seoses kolmandate riikidega. (COM2012) 351 final. 27.06.2012, lk 6.

<sup>2</sup> L. Lehis. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu 2015, lk 38.

<sup>3</sup> J. Lehist. Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid.- MaksuMaksja. 2013, nr 6/7.

<sup>4</sup> L. Lehis (viide 2), lk 38.

Seega ei erine esmapilgul tänane olukord nende mõistete definitsioonide osas suuresti aastast 1992, kus ei olnud samuti rahvusvahelist ühtset selgitust terminitele maksude planeerimine, maksude vältimine ja maksudest kõrvalehoidumine.<sup>5</sup> Piir lubatud maksuplaneerimise ja lubamatu maksudest kõrvalehoidumise vahel on varieeruv ja sõltub konkreetse riigi maksuõiguse aluspõhimõtetest.<sup>6</sup> Maksuplaneerimise, maksude vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise eristamine ei erine seega ainult liikmesriikide osas, vaid on tihti üpris pinnapealsed ja selgusetud ka iga jurisdiktsiooni kontekstis.<sup>7</sup> Seejuures on erialakirjanduses ka rõhutatud, et piiri lubatud maksuplaneerimise ning maksude vältimise vahel on keeruline leida. Viimastel aastatel suuremat tähelepanu saava agressiivse maksuplaneerimise päevakorda tekkimisel on küsimused ka selle piiritlemisest lubatud maksuplaneerimisest ja maksude vältimisest. Kuivõrd piir lubatu ja lubamatu vahel on õrn, tuleb eriti täpselt erinevaid mõisteid üksteisest piiritleda.

Liikmesriikide tasandil on selgus selles osas, et maksupettus ning maksudest kõrvalehoidumine on kõige agressiivsemad maksukoormuse vähendamise viisid ning selline tegevus on kriminaalkorras karistatav.<sup>8</sup> Erinevalt maksudest kõrvalehoidumisest, mis on ebaseaduslik, jääb maksude vältimine enamasti seadusega ettenähtud piiridesse. Siiski on paljud maksude vältimise vormid vastuolus seaduse mõttega, püüdes tõlgendada seaduslikuna võimalikult paljusid olukordi, et vähendada äriühingu üldist maksukoormust.<sup>9</sup>

Viimastel aastatel on olnud mitmeid suuri andmete lekkeid ning maksuvaldkonna arengu seisukohalt on praegu üks olulisemaid 2014. aasta lõpus lahvatanud LuxLeaksi skandaal, kus avalikkuseni jõudsid mitme rahvusvahelise kontserni maksukohustuse vähendamise skeemid, millele maksuhaldur oli eelotsusega andnud rohelise tule.<sup>10</sup> LuxLeaksi skandaal ja sellega kaasnenud avalik hukkamõist tõid kaasa surve, mis on pannud EL-i institutsioone otsima lahendusi parema kontrolli tagamiseks eelkõige hargmaiste suurkorporatsioonide

---

<sup>5</sup> O. Ruding. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities. Official Publications of the EC. 1992, lk 138.

<sup>6</sup> K.B. Brown (toim). A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Springer. 2012, lk 2.

<sup>7</sup> O. Ruding (viide 5), lk 138.

<sup>8</sup> Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu 22.mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. 2013, lk 1. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_et.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf). (22.04.2016).

<sup>9</sup> Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise vastu. COM(2015) 136 final. Brüssel, 18.3.2015, lk 2.

<sup>10</sup> Eurokratt. Maksudega trikitajate elu läheb keerulisemaks. – Eurokratt. 21.märts,2015. Arvutivõrgus: <http://www.eurokratt.ee/maksudega-trikitajate-elulaheb-keerulisemaks/>. (18.04.2016).

maksustamise praktikate üle.<sup>11</sup>

Euroopa Komisjoni (edaspidi: Komisjon) arvestuse järgi läheb maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise tõttu aastas kaduma ligikaudu triljon eurot.<sup>12</sup> Kui varasemalt oli Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (edaspidi OECD) ja EL-i võitlus eelkõige maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, siis viimastel aastatel on näha suurenenud võitlust maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise vastu. Selleks, et suurendada kindlust rahvusvahelises maksusüsteemis ja tagada, et kasum maksustatakse seal, kus toimub majandustegevus ning kus väärtus tekitatakse, algatas OECD G20 poliitilisel toel 2013. aasta septembris maksubaasi kahanemise ja kasumite ümberpaigutamise (BEPS: *base erosion and profit shifting*) tegevuskava,<sup>13</sup> mille lõplik versioon avaldati 5.oktoobril 2015. Ka Komisjon on alates 2014. aastast oma tähelepanu suunanud maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimisega võitlemisele- nii EL siseselt (läbi riigiabiga seonduvate eelotsuste ja tegevuste, mis on toodud 2015. aasta plaanis õiglane ja efektiivne äriühingute maksustamine Euroopas) ning rahvusvaheliselt toetades OECD BEPS initsiatiivi ja avaldades BEPS tegevuskava elluviimiseks 28.jaanuaril 2016 maksude vältimise vastase paketi.<sup>14</sup>

Maksubaasi kahanemine ja kasumite ümberpaigutamine tähendab OECD definitsiooni järgi maksuplaneerimise strateegiaid, mis kasutavad ära nn auke rahvusvahelise maksusüsteemi ülesehituses, eesmärgiga liigutada kasum kunstlikult kohtadesse, kus puudub märkimisväärne majandustegevus ning maksustamise tase on madal või puudub üldse.<sup>15</sup> See tähendab, et ettevõtete tulumaksu laekumine väheneb märgatavalt.<sup>16</sup> Nagu märgitud BEPS 2013. aasta tegevuskavas, tõusetuvad BEPS probleemid esile situatsioonides, kus maksustatav tulu

---

<sup>11</sup> M. Lauristin, B. Paal. LuxLeaks tõi vajaliku surve. – Äripäev. 09.07.2015. Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/arvamused/2015/07/09/euroopa-parlament-tax-eerikomisjon-marju-lauristin-birgit-paal-luxleaks-toi-vajaliku-surve>. (18.04.2016).

<sup>12</sup> Euroopa Parlament. Suurfirmad selgitavad oma vaateid maksupoliitika suhtes. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IM-PRESS+20151112STO02501+0+DOC+XML+V0//ET>. (18.04.2016).

<sup>13</sup> OECD. Inclusive Framework for BEPS Implementation. March 2016, lk 2. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. (17.04.2016).

<sup>14</sup> L.Harvey, C.Harris, K.Budryte-Ridard. Tax-is Europe leading by example. FTI Consulting. Jaanuar 2016. Arvutivõrgus: <http://www.fticonsulting.com/~media/Files/us-files/insights/articles/snapshot-2---16-tax---is-europe-leading-by-example.pdf>. (30.04.2016).

<sup>15</sup> OECD. About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>. (22.04.2016).

<sup>16</sup> Euroopa Parlament. Maksusõnavara. 01.06.2015. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IM-PRESS+20150529STO61068+0+DOC+XML+V0//ET>. (22.04.2016).

võidakse kunstlikult eraldada tegevustest, mis selle loovad.<sup>17</sup>

Puudused rahvusvahelises maksusüsteemis ning Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriikide maksusüsteemide erinevused ja õiguslikud lüngad loovad äriühingutele ulatuslikud võimalused oma maksukoormuse vähendamiseks. Lisaks rahvusvahelise maksusüsteemi puudustele on suurenenud ka riikidevaheline kahjulik maksukonkurents, mis avaldub liikmesriikide poolt investeeringute eesmärgil äriühingutele antavates maksusoodustustes maksunduslike eelotsuste näol. Selle taustal, et analüüsida erinevate piiriüleselt kasutatavate maksukoormuse vähendamise viiside lubatavust, vajavad analüüsimist ka tegurid, mis sellises mahus maksukoormuse vähendamise viiside kasutamist soodustavad.

Kuivõrd ei ole üheselt selge, millest alates muutub maksude planeerimine mitteaktsepteeritavaks maksukoormuse vähendamiseks, kasutavad äriühingud järjest julgemaid skeeme, eriti rahvusvaheliselt, et enda maksukoormust vähendada. Levinumad skeemid on seadusandjatele teada aastaid. Skeemid, mida äriühingud agressiivse maksude planeerimiseks kasutavad, hõlmavad endas mitmeid erinevaid mehhanisme ja tehnikaid. Rahvusvahelisi ulatusi võttev võitlus ongi tingitud sellest, et äriühingud võtavad kasutusele ulatuslikumaid meetmeid ja tehnikaid kasutades järjest uusi maksukoormuse vähendamise skeeme.

Arvestades BEPS aktuaalsust ning seda, et kõige rohkem on viimasel ajal probleeme olnud EL tasandil just otseste maksudega, käsitleb autor just tulumaksu lubatud ja lubamatu planeerimise eristamise võimalikkust. Ka L. Lehis on selgitanud, et käibemaksu ja aktsiiside puhul on kollisioonide maht väiksem ning need elimineeritakse tavaliselt ühepoolset siseriikliku õiguse sätetega.<sup>18</sup>

Seejuures käsitleb autor maksukoormuse vähendamise viiside eristamist just maksureeglitest ning kohtupraktikast tulenevalt ning töö mahu piirangu tõttu maksumoraali käsitleval osal ei peatu. Seda toetab ka kirjandus, mille kohaselt ei ole maksude optimeerimise valdkonna jätkmine moraali ja eetika reguleerida hea valik ning pingutusi tuleb teha selle nimel, et vastav valdkond just seadustes võimalikult täpselt reguleeritud saaks.<sup>19</sup> Seega on oluline määratleda, kas maksukohustuse vähendamise viisid on õigusaktide tasandil reguleeritud ning milliseid

---

<sup>17</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. 2014, lk 100.

<sup>18</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura. 2012, lk 27.

<sup>19</sup> J. Freedman. Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. –British Tax Review. Aprill 2006, lk 333.

täpsustusi annab nende eristamiseks juurde kohtupraktika. Komisjon on juba 2007. aastal teinud ettepaneku kuritarvituste ja täielikult kunstike skeemide ühiste määratluste välja töötamiseks<sup>20</sup> just eesmärgil, et liidus oleks selgelt võimalik eristada maksude vältimist maksude planeerimisest.

Käesoleva töö jaoks on kõige olulisem leida piir lubatud maksuplaneerimise, agressiivse maksuplaneerimise ja (sageli lubamatu) maksude vältimise vahel. Lubatud maksuplaneerimise käsitlemisel mõeldakse töös eelkõige sellist maksukoormuse vähendamise viisi, mis ei too kaasa ei maksusuhte ümberkvalifitseerimist ega kriminaalkaristust. Seega on lubatud maksuplaneerimine selline, mille puhul on tehingud kaitstavad ka juhul, kui maksuhalduril on pilt kogu toimunust. Lubamatu maksuplaneerimise all mõeldakse neid viise, mis on kvalifitseeritavad väärteo või kuriteona ning mis võimaldavad maksusuhte ümberkvalifitseerimist ja maksuotsuse tegemist. Selgelt tuleb maksuplaneerimisest eristada maksudest kõrvalehoidumist kui tahtlikku seaduserikkumist. Kuigi lubatud maksuplaneerimine jääb kaugemale maksudest kõrvalehoidumise kontseptsioonist, on vajalik maksude vältimise ja lubatud maksuplaneerimise vahelise piiri leidmiseks esmalt tuvastada maksudest kõrvalehoidumise kontseptsiooni sisu. Vastava sisu leidmiseks on aga vajalik eristada maksude vältimisest maksudest kõrvalehoidumist. Seega on oluline eristada omavahel ka maksukohustuse vähendamise viise, mis võivad endast kujutada kuritegu või väärtegu nendest, mis toovad kaasa vaid maksusuhte ümberkvalifitseerimise.

Maksude planeerimise lubatavus sõltub ühest küljest sellest, mis on konkreetse riigi seadusandlusega lubatud kui ka sellest, mis juhiseid annab liikmesriikidele EL. Seega tuleb äriühingutel oma tegevust plaanides arvesse võtta kõiki muudatusi, mida OECD ja EL maksudest kõrvalehoidumise, maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise vastaste meetmete areng endaga EL ja rahvusvahelisel tasandil kaasa toob. Ühest küljest on oluline eristada selliseid maksukoormuse vähendamise viise, mis toovad kaasa kriminaalkaristuse ja neid, mis seda kaasa ei too. Teisest küljest on lisaks vajalik eristada ka neid viise, mis ei ole seaduslikud selles osas, et võivad kaasa tuua maksusuhte ümbertõlgendamise ning täiendava maksukohustuse. Alles selliste viiside eristamise järel on võimalik leida täiesti lubatud maksuplaneerimise kontseptsioon, mis ei ole karistatav karistusõiguslikult ning mis ei too kaasa maksuõigussuhte ümberkvalifitseerimist. Seega on käesoleva magistritöö seisukohalt oluline

---

<sup>20</sup> Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 (KOM) 2007, lk 9. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF>. (28.04.2016).



määratleda, kas OECD, EL ja Eesti tasandil on määratletud lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise piirid ning kas viimastel aastatel kõige rohkem kõneainet tekitanud agressiivseks maksude planeerimiseks kasutatavaid skeeme analüüsides on võimalik leida, mis eristab agressiivset maksuplaneerimist lubatud maksuplaneerimisest.

Käesoleva töö kirjutamisel on põhiallikatena kasutatud maksuõiguse spetsialistide teoreetilisi töid, rahvusvaheliste organisatsioonide raporteid ja analüüse ning teisest allikatena siseriiklikke ja EL maksustamist puudutavaid regulatsioone ning kohtupraktikat.

Töö kirjutamisel on peamiseks meetodiks allikate analüüsimisel analüütiline ja süsteemne tõlgendamine. EL, OECD ning Eesti maksukohustuse vähendamiseks kasutatavate viiside eristamiseks kasutab töö autor kvalitatiivset ja võrdlevat meetodit.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on analüüsida piiri lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel Eesti ja EL seadusandluse ja kohtupraktika ning OECD praktika alusel. Esmalt on oluline analüüsida, mis on põhjustanud sellises mahus äriühingute poolt maksukohustuse vähendamise viiside kasutamise. Seejärel on vajalik tuvastada, kas EL, OECD või Eesti tasandil on olemas vastavate maksukohustuse vähendamise viiside kirjeldamiseks kasutatavate terminite legaalseadusandluse definitsioonid. Kui ei, kas siiski on võimalik ilma legaalseadusandluse definitsioonita piiritleda üksteisest erinevaid maksude vähendamise viise ning kas erinevatel tasanditel loodud mõistete sisu osas on üksmeel või märkimisväärsed erisused. Lisaks sellele on oluline leida, millised on tuvastatud agressiivseks maksuplaneerimiseks kasutatavad tehnikad ning kas nende abil on võimalik määratleda piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel? Magistritöö eesmärkidest lähtuvalt on püstitatud magistritöö hüpoteesid, et piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel nii Eesti, EL kui ka OECD tasandil on ebaselge ning eristamist ei muuda lihtsamaks ka tuvastatud mittelubatud maksuplaneerimiseks kasutatavate skeemide analüüs.

Hüpoteesidest lähtuvalt on magistritöö struktureeritud. Magistritöö esimeses peatükis analüüsitakse põhjuseid, mis on sellises mahus maksukoormuse vähendamise skeemide kasutamiseni viinud ning miks on erinevate viiside eristamine oluline. Magistritöö teises peatükis analüüsitakse, kuidas sisustatakse erinevaid maksukohustuse vähendamiseks kasutatavaid mõisteid Eesti, EL kui ka OECD tasandil, kas kohtupraktika on mõisteid täpsemini sisustanud ning kas tehtud määratlused võimaldavad eristada lubatud ja lubamatut maksuplaneerimist. Kolmandas peatükis analüüsitakse, millised on tuvastatud lubamatud

agressiivse maksuplaneerimise viisid ning kas nende kaudu on võimalik eristada lubatud maksuplaneerimist lubamatust. Samuti esitab autor käsitluse võimalikust meetodist maksuplaneerimise piiride eristamiseks, kasutades majanduslikku sisu ja riskipõhist lähenemist.

Märksõnad: maksuõigus, tulumaks, maksustamine.

# **1. MAKSUDE VÄHENDAMIST SOODUSTAVAD TEGURID JA VAJADUS MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMISEKS**

## **1.1. Aegunud rahvusvahelist maksustamist reguleerivad reeglid**

Üheks oluliseks teguriks, mis piiriüleseid maksude vähendamise võimalusi suurendab, on rahvusvahelist maksustamist reguleerivate reeglite suutmatuse reguleerida tänaseid arenguid. Seda on rõhutatud oma analüüsis nii Euroopa Parlament<sup>21</sup> kui ka mitmed autorid.<sup>22</sup>

Piiriüleste tehingute maksustamist mõjutavad eelkõige siseriiklikud maksuseadused ning samuti tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise lepingud (edaspidi: maksulepingud) ja muud rahvusvahelised instrumendid, näiteks EL regulatsioonid. EL tasandil on kaudsed maksud suures osas harmoniseeritud, otseste maksude osas on aga liikmesriigid säilitanud iseseisvuse.<sup>23</sup> Otseste makse käsitlevaid direktiive on EL tasandil vastu võetud ainult neli<sup>24</sup> ning suurem mõju on Euroopa Kohtu lahenditel.<sup>25</sup> Seda eelkõige seetõttu, et otseste maksude valdkonnas on direktiivide vastuvõtmine võimalik vaid ühehäälselt.<sup>26</sup> Seejuures on ka viimaste aastate suurimad probleemid äriühingute maksukoormuse vähendamise osas seotud just otseste maksudega.

Varasemalt ei olnud EL maksupoliitika suunatud maksukoormuse vähendamise viiside takistamisele, vaid pigem prooviti piirata siseriiklikke siseturgu ohustavaid kuritarvitamise vastaseid meetmeid ja topeltmaksustamist. Viimastel aastatel on aga tõusetunud uued probleemid ja rahvusvahelise maksustamise peamiseks probleemiks on topeltmittemaksustamine. See tuleneb sellest, et äritegevuse liikumisel ühest riigist teise tekib mitmel riigil võimalus tulu maksustamiseks, mille tulemuse võibki olla tulu mitmekordne maksustamine või selle mittemaksustamine.

Topeltmaksustamise vältimiseks on riikide vahel sõlmitud maksulepingud, mis põhinevad kõik OECD või Ühinenud Rahvaste Organisatsiooni (edaspidi: ÜRO) mudellepingul, mis omakorda

---

<sup>21</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU. In-Depth Analysis for the ECON Committee. European Parliament. 2015, lk 8. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL\\_IDA\(2015\)563446](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA(2015)563446). (31.03.2016).

<sup>22</sup> J. Mirrlees, jt. Tax by Design. Oxford University Press. 13.09.2011, lk 430 jj. Arvutivõrgus: <http://www.ifs.org.uk/publications/5353>. (20.04.2016).

<sup>23</sup> K. Dziurdz; C. Marchgraber. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law. Open Issues and Recent Challenges. 2015, lk 286.

<sup>24</sup> Nendeks on ema- ja tütarühingu direktiiv, hoiuseintresside direktiiv, intressimaksete ja litsentsitasude direktiiv ning ühinemisdirektiiv.

<sup>25</sup> J. Vella (viide 21), lk 7.

<sup>26</sup> L. Lehis (viide 18), lk 245.

tuginevad otseselt esimesele, 1928. aastal Rahvasteliidu poolt loodud kahepoolsele maksulepingule.<sup>27</sup> Ka Eestil on praegu 56 kahepoolset maksulepingut<sup>28</sup> ning Eesti kehtivad lepingud sarnanevad kõige rohkem ÜRO näidistega.<sup>29</sup> Maksulepingutele antud pealkirjast lähtuvalt on näha, et maksulepingute eesmärk peaks olema ka maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine. Selles osas on arengud olnud siiski ühekülgsed ning maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise aspekt on jäänud tähelepanuta ning on selge, et rohkem on vaeva nähtud sellega, et vältida topeltemaksustamist kui kindlustada ka topeltnonmaksustamise vältimine. Hugh J. Ault on oma artiklis toonud esile Rahvasteliidu 1927. aasta raportist leitu, mille kohaselt väljendati toona, et riikidel tuleb leida võimalus tagamaks, et maksumaksja tulu ei maksustataks mitme erineva riigi poolt ning sama tähtis on rahvusvahelise koostööga välistada võimalus vältida tulu maksustamist. Õigluse tagamiseks on seega esmavajalik leida viis, kuidas kõik tulud oleks maksustatud, seejuures vaid ühekordselt.<sup>30</sup> Sellest on tuvastatav juba I maailmasõja järgsel ajal vajadus võidelda maksustamise vältimisega ning nähti võimalust piiriüleseks agressiivseks maksuplaneerimiseks.

Rahvasteliidu tehtud tööst 1920-ndatel aastatel kasvasid välja täna tuntud maksupõhimõtted, näiteks asukohapõhine maksustamine, püsiv tegevuskoht ja paljud teised.<sup>31</sup> Sealt tuleb ka tänapäevase rahvusvahelise maksusüsteemi alus eristamaks maksustamise õigust allikariigile (*source country*) ja asukohariigile (*residence country*).<sup>32</sup> Rahvasteliidu poolt maksunduslike põhimõtete ja süsteemide aluste väljatöötamise hetkel ning mõnda aega pärast seda olid loodud reeglid sobivad majandusliku olukorra peegeldamiseks. Mitmed autorid on väljendanud, et praegune maksusüsteem, mis põhineb suuresti Rahvasteliidu tehtul, on iganenud ning ei sobi enam reguleerimaks tänaste äristruktuuride maksustamist.<sup>33</sup>

Tulenevalt Rahvasteliidu loodud põhimõttele maksustavad riigid äriühingute tulu äriühingu asukohariigist või tulu allikariigist lähtuvalt.<sup>34</sup> Lisaks asukohariigi ja allikariigi eristamisele tuleb rahvusvahelises maksuõiguses eristada passiivset ja aktiivset tulu. Seda põhjusel, et

---

<sup>27</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 36.

<sup>28</sup> Rahandusministeerium. Topeltemaksustamise vältimise lepingud. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksundus?id=81502>. (25.04.2016).

<sup>29</sup> Lehis (viide 18), lk 242.

<sup>30</sup> H.J. Ault. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. – Tax Notes International. 17.06.2013. Volume 70, nr 12, lk 1196. Arvutivõrgus: <http://taxprof.typepad.com/files/70ti1195-ault.pdf>. (10.04.2016).

<sup>31</sup> H.J. Ault (viide 30), lk 1195.

<sup>32</sup> R.Avi-Yonah. Source and Residence Taxation.- Tax Justice Briefing. 15.09.2005. Arvutivõrgus: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source\\_and\\_residence\\_taxation\\_-\\_SEP-2005.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source_and_residence_taxation_-_SEP-2005.pdf). (01.05.2016).

<sup>33</sup> W. Schoen. International Tax Coordination for a Second-Best-World (Part 1). World Tax Journal, Vol. 1 No.1. September 2009, lk 68-70.

<sup>34</sup> J. Vella (viide 21), lk 5.

tuluallikariigi maksustamisõiguse ulatus sõltub tulu liigist.<sup>35</sup> Aktiivse tuluna loetakse palgatulu ja ettevõtlustulu. Passiivse tulu liigid on kasu vara võõrandamisest ning sellega võrdsustatud väljamaksed, üüritulu ja litsentsitasud, intressid, dividendid jne.<sup>36</sup> Lihtsustatult öeldes on aktiivse tulu puhul tegemist aktiivsest majandustegevusest saadava tuluga ning passiivse tulu puhul investeringutest saadava tuluga.<sup>37</sup> Maksulepingud jaotavad maksustamisõigused asukoha- ja allikariigi vahel, seejuures maksustamisõigus aktiivse tulu osas on püsiva tegevuskoha olemasolul allikariigil ning passiivse tulu osas asukohariigil.<sup>38</sup>

Toodud maksustamisreeglid, mis tuginevad allikariigi ja asukohariigi ning passiivse ja aktiivse tulu jagamisele riikide vahel, on loodud selleks, et vältida tulu topeltnmaksustamist. Samas aga loovad olemasolevad reeglid võimaluse äriühingute tulu topeltnmittemaksustamiseks.

Kõige suurem murekoht viimastel aastatel ongi rahvusvaheliste äriühingute võimalus korrigeerida oma tegevust eesmärgiga vähendada enda maksukohustusi selliselt, et saadakse kasu maksusüsteemi puudustest. Kiire tehnoloogia areng on suurendanud rahvusvaheliste äriühingute hulka, kellel on paindlikkust enda tegevust läbi viia igal pool maailmas. Piiriüleselt enda maksukoormuse vähendamiseks kasutavad äriühingud erinevaid skeeme ja tehnikaid, millest kõige rohkem on kasu hargmaisel äriühingul (*multinational company*). Täna sel päeval on hargmaisel suurkorporatsioonil osanikud mitmes riigis, emaühing on resident ühes riigis, tütarühingud mitmetes teistes erinevates riikides, kes kõik võivad seejuures tegeleda erinevate valdkondadega, nagu näiteks toomine, turustamine; ja tarbijad on samuti erinevates riikides üle maailma.<sup>39</sup> Eestis väljatöötatav e-residentsuse süsteem on hea näide selle illustreerimiseks.

Pärast pikka tööd tagamaks maksureeglite efektiivsus topeltnmaksustamise vältimiseks, kasutavad kasumite ümbersuunamisel ja maksubaasi lahkumisel baseeruvad maksuplaneerimise skeemid ära maksureeglite lünki, et vältida maksu maksmist, mille tulemuseks on topeltnmittemaksustamine või see, et kahes või rohkemas riigis makstud maksusumma on väiksem kui ühes riigis oleks tulnud maksta.<sup>40</sup> Seega muudab

---

<sup>35</sup> L. Lehis (viide 18), lk 186.

<sup>36</sup> L. Lehis (viide 18), lk 185.

<sup>37</sup> L. Lehis. Maksuõigus. Kirjastus Juura. 2004, lk 228

<sup>38</sup> J. Vella. (viide 14) lk 6.

<sup>39</sup> M.P. Devereux, J. Vella. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? Oxford University Centre for Business Taxation. 2014, lk 5. Arvutivõrgus: [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Events/conferences/2014/iipf\\_summer\\_school/devereux-vella.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2014/iipf_summer_school/devereux-vella.pdf). (10.04.2016).

<sup>40</sup> P. Love. What is BEPS and how can you stop it? OECD. 19.07.2013. Arvutivõrgus: <http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/>. (17.04.2016).

globaliseerumine äriühingutele kasumite suunamise madala maksumääraga riikidesse lihtsamaks.<sup>41</sup>

Komisjon on väljendanud, et tugeva ühtse turu jaoks on vaja õiglast, tõhusat ja kasvusõbralikku äriühingute maksustamise süsteemi, mis lähtuks põhimõttest, et äriühingud peaksid makse maksma riigis, kus nad kasumit teenivad.<sup>42</sup> Mitmed autorid on selgitanud, et praegu ei ole selgust, kuidas identifitseerida tänapäevase hargmaise äriühingu puhul koht, kus kasum teenitakse.<sup>43</sup> Kõik eelnevalt toodud asukohad võivad omada õigust maksustada osa äriühingute kasumist. Eelnevalt toodud hargmaise äriühingu struktuuri korral ei ole võimalik üheselt määrata, milline on asukohariik ja milline allikariik. Seega ei ole abiks ka asukohariigi ja allikariigi eristamine. Seda just seetõttu, et isikud, kellel on õigus kasumile, on osanikud ja nende asukohariigid võiksid olla äriühingu asukohariikideks ning tuluallikariigiks on tarbijate asukohariik.<sup>44</sup> Ka Euroopa Parlamendi poolt tehtud analüüsis on välja toodud, et allikariigi ja asukohariigi kontseptsioonid, millel praegune süsteem põhineb, on aja jooksul kasutuks muutunud.<sup>45</sup>

EL on andnud soovitusi, mille kohaselt tuleb läbipaistvuse suurendamiseks äriühingutel oma kasumid riikide lõikes eraldada ja andmed vastavatele maksuametitele esitada.<sup>46</sup> See ei ole aga kõige lihtsamini teostatav ettepanek ning EL tasandil analüüsib Komisjon võimalust, kuidas hargmaised ettevõtted saaksid avalikustada teatava raamatupidamis- ja maksuteabe riikide kaupa.<sup>47</sup> Suurbritannia parlamendi poolt läbi viidud raportis audiitorfirmade Suure Nelikuga<sup>48</sup>, selgitamaks välja suurte auditeerimisfirmade roll maksude vältimises, väljendasid nimetatud audiitorfirmad, et nemad ei toeta ettepanekut äriühingu kohustuse kohta riikide lõikes kasum eraldada, seda esiti põhjusel, et vastavate andmete kogumine on keerukas ja kallis ning isegi

<sup>41</sup> G. Zucman. Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. Journal of Economic Perspectives. 2014, vol 28, lk 121.

<sup>42</sup> Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu Direktiivile, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. COM(2016) 26 final. 28.01.2016, lk 11. Arvutivõrgus: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ET/1-2016-26-ET-F1-1.PDF>. (21.04.2016).

<sup>43</sup> J. Mirrlees, jt. Tax by Design (viide 22), lk 430.

<sup>44</sup> M.P. Devereux; J. Vella. (viide 36) lk 5.

<sup>45</sup> J. Vella (viide 14), lk 8.

<sup>46</sup> EL: Maksud riigile, kus teenitakse kasum. Äripäev. 28.01.2016.

Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/01/28/el-maksud-riigile-kus-teenitakse-kasum>. (20.04.2016).

<sup>47</sup> Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule. Maksustamise vältimise vastane pakett: järgmised sammu tõhusa maksustamise ja maksude suurema läbipaistvuse saavutamiseks ELis. COM (2016) 23 final. 28.01.2016, lk 8. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=ET>. (22.04.2016).

<sup>48</sup> Suur Nelik : Neli audiitorfirmat Deloitte, Ernst and Young, KPMG ja PriceWaterhouseCoopers

valdkonna spetsialistil on keeruline sellisel eraldamise puhul äriühingu maksupositsiooni määramine.<sup>49</sup>

## **1.2. Riikide enda panus maksuplaneerimise suurendamisel investeringute meelitamise kaudu**

Lisaks aegunud maksureeglilt on oma roll maksuplaneerimise intensiivse kasutamise suurendamisel ka riikide enda tegevusel, kui investeringute meelitamise nimel hoitakse kas tulumaksumäärad languses<sup>50</sup> või pakutakse muid soodustusi. Maksusoodustused võivad olla erinevas vormingus, kuid paljudel juhtudel on need maksundusliku eelotsuse vormis, millega kinnitatakse siduvalt, kuidas tulevikus asetleidvat toimingut maksustatakse. Neid saavad hargmaised äriühingud edukalt kasutada oma maksukohustuse vähendamiseks. Paljude riikide puhul on maksunduslike eelotsuste süsteem olnud juba pikka aega, kuid Eestisse tuli siduva eelotsuse regulatsioon alles 01.01.2008 jõustunud maksukorralduse seaduse (edaspidi: MKS) muudatusega.<sup>51</sup> Kui Euroopas kasutatakse laialdaselt klassikalise eelotsuse kõrval ka selle erivormina siirdehindade eelkõiguleppeid, siis Eestis need kasutusel ei ole.

Agressiivsele maksuplaneerimisele ja maksude vältimisele aitavadki paljudel juhtudel kaasa riikide ametiasutuste maksuotsused, millega äriühingule kinnitatakse, kuidas konkreetset tehingut kehtivate õigusaktide alusel maksustatakse ja tagatakse seeläbi kehtestatud struktuuri õiguskindlus.<sup>52</sup> Liikmesriigi poolt antavad maksuotsused, mis käsitlevad hargmaise äriühingu piiriüleste tehingute maksustamist, võivad mõjutada teiste liikmesriikide maksubaasi, kuna praegune liikmesriikide vaheline informatsioonivahetus on osutunud ebaefektiivseks.<sup>53</sup>

Ettevõtjad on maksunduslikel eelotsustel põhinevat maksuplaneerimist tavakohaselt käsitanud seadusliku tegevusena seetõttu, et nad kasutavad õiguslikke kokkuleppeid oma

---

<sup>49</sup> House of Commons Committee of Public Accounts. Tax avoidance: the role of large accountancy firms. 26.04.2013, lk 13.

<sup>50</sup> J. Zernask. Maksusüsteemi ei tasu näppida. KPMG, 2013. Arvutivõrgus: <https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/kpmg-foorum-kevad-2013/foorum-kevad2013-jzernask.pdf>. (10.04.2016).

<sup>51</sup> H. Pikmets. Maksuhalduri siduv eelotsus. - MaksuMaksja. 2008, nr 6/7. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=757>. (20.04.2016).

<sup>52</sup> Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu direktiivile, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas. Seletuskiri. COM(2016) 25 final. 18.03.2015, lk 2.

<sup>53</sup> Euroopa Parlament. Aggressive corporate tax planning under scrutiny. 19.11.2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/571345/EPRS\\_ATA\(2015\)571345\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/571345/EPRS_ATA(2015)571345_EN.pdf). (20.04.2016).

maksukohustuse vähendamiseks.<sup>54</sup> Kuigi maksunduslikud eelotsused iseenesest on vajalikud äriühingutele, et neil oleks õiguskindlus, mida ja millises mahus maksustatakse, ületatakse piir siis, kui selliseid eelotsuseid kasutatakse ära selleks, et oma maksukoormust vähendada, nagu ilmnas LuxLeaksi skandaali tulemusel.<sup>55</sup> Sageli on maksustamisest lähtuvaid struktuure käsitlevate otsuste tulemuseks see, et eelotsuse teinud riikides maksustatakse kunstlikult suuri sissetulekusummasid väikese maksumääraga ja muudes asjaomastes riikides maksustatakse kunstlikult väike osa sissetulekust.<sup>56</sup>

Margarethe Vestrager on väljendanud, et maksuotsused, mis kunstlikult vähendavad äriühingu maksukoormust ei ole kooskõlas EL riigiabi reeglitega, mistõttu on need ebaseaduslikud.<sup>57</sup> Seda enam, Euroopa Kohus on kinnitanud, et riigiabi ulatus peaks hõlmama ka maksusüsteemi läbi tehtavaid maksusoodustusi.<sup>58</sup> Seega võivad liikmesriikide poolt antavad eelotsused lisaks sellele, et need võimaldavad äriühingutel maksukoormust vähendada, endast kujutada ka ebaseaduslikku riigiabi.

Euroopa Liidu Toimimise Lepingu (edaspidi: ELTL) artikkel 107 lõige 1 sätestab riigiabi definitsiooni ja selle kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokku sobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikide vahelist kaubandust.<sup>59</sup> ELTL artikkel 108 lõikest 3 kohaselt tuleb igast abi määramise kohta tehtavast plaanist Komisjoni teavitada ning enne nõusoleku saamist on abi andmine keelatud.<sup>60</sup>

Toodud definitsiooni kohaselt saab eristada nelja tingimust, mis peavad riigiabi olemasoluks üheaegselt esinema. Neljast tingimusest saab välja tuua kaks kõige olulisemat. Esimene tingimus selleks, et maksusoodustus kvalifitseeruks riigiabi alla, peab see soodustama teatud ettevõtjaid või kaupade tootmist. See tähendab, et liikmesriik peab olema teinud valiku, keda

---

<sup>54</sup> Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu direktiivile, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas (viide 52), lk 2.

<sup>55</sup> Oxfam International. Pulling the Plug: How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond. Märts 2015, lk 3.

<sup>56</sup> Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu direktiivile, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas (viide 52), lk 6.

<sup>57</sup> Euroopa Komisjon. Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules. Press Release. 21.10.2015. Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm). (20.04.2016).

<sup>58</sup> EK 02.07.1974, C-173/73, *Italy v Commission*.

<sup>59</sup> Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon. - ELT C326/65, 26.10.2012. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:12012E/TXT&from=EN>. (22.04.2016).

<sup>60</sup> Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon (viide 59).



oma abiga soodustada. Teiseks peab liikmesriigi tegevusest tulenema nendele äriühingule soodustus, see tähendab, et nad saavad midagi lihtsamini või rohkem kui teised sarnased ettevõtjad. Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt on juhul, kui äriühingu siseste tehingute maksustamise meetod ei vasta turuväärtuse printsiibile (*arm's lenght principle*) ja tulemuseks on madalam maksustatav baas kui oleks printsiibi korrektsel rakendamisel, tegemist valikulise soodustuse andmisega konkreetsele äriühingule.<sup>61</sup>

Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt tuleb analüüsida, kas maksuvabastused on põhjendatud selle süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega, millesse need kuuluvad.<sup>62</sup> Seega võib üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla õigustatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et see meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest.<sup>63</sup> Sellega seoses tuleb teha vahet konkreetse maksusüsteemi enda ja tema väliste eesmärkide ning teiseks nende eesmärkide saavutamiseks vajalike maksusüsteemile omaste mehhanismide vahel.<sup>64</sup>

Komisjon otsustas 2015. aasta oktoobris, et Luksemburg ja Madalmaad on andnud ettevõtjatele Fiat ja Starbucks valikulisi maksusoodustusi. Praegu on käimas kolm põhjalikku uurimist (Apple Iirimaal, Amazon Luksemburgis ja McDonald's Luksemburgis), kus uuritakse eelotsuste kooskõla riigiabieeskirjadega.<sup>65</sup> Komisjon uuris erinevate liikmesriikide maksupraktikat juba enne suurfirmade uurimist, ning just siirdehindade kokkulepetega seonduvate eelotsustega seoses<sup>66</sup>, mis on piiriüleste eelotsuste eriliik. Samuti tegi 2016. aasta jaanuaris Komisjon otsuse Belgias kehtinud eelotsuste süsteemi kohta, mis võimaldas äriühingutel oma maksukoormust Belgias vähendada.<sup>67</sup>

Kuigi Komisjonil ei ole otsest voli liikmesriikide maksusüsteemide üle, võib ta uurida, kas teatud fiskaalrežiimid, kaasa arvatud maksunduslikud eelotsused kujutavad endast õigustamatut riigiabi äriühingutele.<sup>68</sup> Seega on riigiabil oluline ja võimas roll maksude

---

<sup>61</sup> EK 22.06.2006. C- 182/03 ja C-217/03 *Belgium and Forum 187 v. Commission*, p. 97.

<sup>62</sup> EK 08.09.2011. C-78/08, *Paint Graphos and others*, p 64.

<sup>63</sup> EK 08.09.2011. C-78/08, *Paint Graphos and others*, p 65.

<sup>64</sup> EK 08.09.2011. C-78/08, *Paint Graphos and others*, p 69.

<sup>65</sup> Euroopa Komisjon. State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies. 11.01.2016. Pressiteade. Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm). (20.04.2016).

<sup>66</sup> J.Modrall.D. Stuttaford. A.R. Kontrimas. Tax Rulings on transfer pricing may violate EU State aid rules. Norton Rose Fulbright. Jaanuar 2015. Arvutivõrgus: <http://www.nortonrosefulbright.com/knowledge/publications/120029/tax-rulings-on-transfer-pricing-may-violate-eu-state-aid-rules>. (18.04.2016).

<sup>67</sup> Euroopa Komisjon. State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal (viide 65).

<sup>68</sup> J.Modrall.D. Stuttaford. A.R. Kontrimas. Tax Rulings on transfer pricing may violate EU State aid rules (viide 66).

vältimise ja kahjuliku maksukonkurentsiga võitlemisel, kuivõrd see on üks vähestest aladest, kus Komisjonil on pädevus otseselt sekkuda riigi maksuõigusesse ja maksualaste otsuste tegemisse.<sup>69</sup>

A. Dorichi käsitlese kohaselt tekibki selline ebaseaduslik riigiabi andmine hargmaiste äriühingute agressiivse maksuplaneerimise ja riikide kahjuliku maksukonkurentsi omavahelise suhestumise tulemusel.<sup>70</sup> Seega on eelotsuste kasutamine selleks, et piiriüleselt maksukoormust vähendada, käsitletav agressiivse maksuplaneerimisena.

### **1.3. Maksukoormuse vähendamise viiside eristamise vajadus**

Põhjusel, et OECD muudab oma tegevust BEPS tegevuskava elluviimisel jõulisemaks ning ka EL, eriti Komisjoni eestvedamisel on võtnud samme BEPS projekti elluviimiseks ning võetakse vastu järjest uusi meetmeid maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise vastu, tekib senisest suurem vajadus maksukoormuse viiside eristamiseks. OECD ja EL praegune võitlus on suunatud skeemidele, mida äriühingud on pikka aega kasutanud ning arvanud, et tegemist on seaduslike maksuplaneerimise võimalustega, nagu näha ka eelnevalt käsitletud maksunduslikest eelotsustest. EL tasandil on lisaks liikmesriikide maksusüsteemide erinevuste kõrvaldamiseks vajalik konkreetselt piiritleda ka seaduslik ja ebaseaduslik käitumine EL tasandil, kuna liikmesriikide poolt maksukäitumise erinev tõlgendamine tekitab ettevõtjates segadust.

Maksukoormuse vähendamiseks kasutatavate viiside defineerimine ja nende eristamine ongi äärmiselt oluline põhjusel, et erinevad viisid toovad endaga kaasa erineva tagajärje. Erinevate tagajärgedena võib eristada väärteole järgnevat rahatrahvi või aresti<sup>71</sup>, maksukuriteole järgnevat rahalist karistust või vanglakaristust<sup>72</sup> või süüteokoosseisu puudumisel maksusuhte ümberkvalifitseerimist. Selguse puudumine ning paljude sarnaste mõistete kasutamine ilma täpse tähenduseta viib õigusliku ebakindluseni ja õiguse mitmetähenduslikkuseni. Ühest küljest on õigusselgus vajalik ettevõtjatele, et nad saaksid otsuste tegemisel hinnata, millisest hetkest muutub lubatud maksuplaneerimine agressiivseks maksuplaneerimiseks, maksude vältimiseks

---

<sup>69</sup> R. LUJA. EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee. Euroopa Parlament. Oktoober 2015, lk 6. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL\\_IDA\(2015\)563453\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf) (12.04.2016).

<sup>70</sup> A. Dorich. The Thin Redline or Where Does Aggressive Tax Planning Become an Unlawful State Aid. Master Thesis. European Legal Studies Bruges Campus, College of Europe. 2015, lk 43.

<sup>71</sup> Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150... RT I, 09.02.2016, 3.

<sup>72</sup> Karistusseadustik. RT I 2001, 61, 364... RT I, 17.12.2015, 9

või maksudest kõrvalehoidumiseks. Teisalt on õigusselgus vajalik ka maksuametnikele ja kohtutele, kes vastavat tegevust hindama hakkavad, et nad saaksid lähtuda kindlatest eeldustest tuvastamaks lubamatu tegevus.

Denis Healey on tabavalt öelnud, et erinevus maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise vahel on vanglamüüri paksus.<sup>73</sup> Nii lihtne nende viiside eristamine paraku praktikas ei ole. Lisaks nendele on nüüd aina aktuaalsemalt pildil ka agressiivne maksuplaneerimine, mille osas puuduva praktika tõttu ei ole selle asetsemine lubatud ja lubamatu osas päris selge. Selleks, et leida piir lubatu ja lubamatu vahel, tuleb tuvastada vastavate kontseptsioonide (maksudest kõrvalehoidumine, maksude vältimine, agressiivne ja lubatud maksude planeerimine) võimalikult täpne sisu.

Erialakirjanduses on püütud nende mõistete sisu avada ja üldine arusaam on, et maksudest kõrvalehoidumise puhul on maksukohustus juba tekkinud ja seda varjatakse maksuametnike eest kas siis tahtlikult või mitte, mistõttu on maksudest kõrvalehoidumine selgelt seadusevastane tegevus. Seda eristab maksude vältimisest ja maksude planeerimisest just maksukohustuse olemasolu, kuna maksude planeerimise ja maksude vältimise puhul ei ole enamikel juhtudest maksukohustus veel tekkinud.<sup>74</sup> Samuti on erialakirjanduse kohaselt selge, et maksudest kõrvalehoidumine toob endaga kaasa kriminaalkaristuse.<sup>75</sup> Seega on kriminaalkaristust mittekaasatoovate maksukoormuse vähendamise viiside puhul erisus võrreldes maksudest kõrvalehoidumisega just see, et vähendatakse tulevikus tekkivat maksukohustust.

Erialakirjanduse kohaselt on maksude vältimine maksukoormuse vähendamine kooskõlas seaduse tekstiga, kuid mitte seaduse mõttega.<sup>76</sup> Seetõttu käsitletakse seda tihti ka seaduslikuna, kuna seaduse tekstiga kooskõlas olevana tundub see õiguspärane. Lubatud maksuplaneerimine on maksude vähendamine seaduse mõtte ja tekstiga kooskõlastatult.<sup>77</sup> Erialakirjanduses on püütud mõisteid defineerida ning üksteisest eristada, kuid on täheldatud, et maksude vältimine kui selline ei oma fikseeritud legaalseaduse definitsiooni, sõltumata sellest, et kohtud on püüdnud oma lahendites maksude vältimist maksude planeerimisest eristada.<sup>78</sup> Samuti on erialakirjanduses

---

<sup>73</sup> J. G. Head, R. E. Krever. Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave. Kluwer Law International. 2009, lk 531

<sup>74</sup> A. Miller, L. Oats. Principles of International Taxation. Bloomsbury Professional. 2012, lk 15.

<sup>75</sup> W. Schön. Tax and Corporate Governance. Springer. 2008, lk 399.

<sup>76</sup> K. Devos. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour. Springer. 2014, lk 5.

<sup>77</sup> House of Lords. The Draft Finance Bill 2013: 1st Report of Session 2012-13. London. 2013, lk 9

<sup>78</sup> M. Devereux; J. Freedman; J. Vella. Tax avoidance. Oxford University Centre of Business Taxation. 3.12.2013, lk 3.

väljendatud, et nende terminite omavaheline piir on sageli hägune<sup>79</sup> ning seda ei tee lihtsamaks erinevate täiendite nagu “agressiivne”, “ärakasutav” või “lubamatu” lisamine.<sup>80</sup>

Erialakirjandus eristab ka maksuplaneerimise ja maksude vältimise vahel terminit agressiivne maksuplaneerimine.<sup>81</sup> Samas on mõned autorid ka leidnud, et agressiivne maksuplaneerimine asub just maksude vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise vahel.<sup>82</sup>

Järjest rohkem on agressiivset maksuplaneerimist eristama hakatud ka EL ja OECD tasandil. Näiteks rõhutas Euroopa Nõukogu 18. detsembri 2014. aasta järeldustes „pakilist vajadust suurendada maailmas ja liidus jõupingutusi võitluses maksustamise vältimisega ja agressiivse maksuplaneerimisega”.<sup>83</sup> Lisaks sellele on Euroopa Komisjon loonud agressiivset maksuplaneerimist käsitleva soovitus<sup>84</sup> ning OECD poolt on kogu BEPS tegevuskava liigitunud agressiivset maksuplaneerimist adresseeriva dokumendina.<sup>85</sup> Siiski ei ole täiesti selge, kas agressiivne maksuplaneerimine on eraldi maksukoormuse vähendamiseks kasutatav viis või on tegemist maksude vältimise eriliigiga. Selles osas puudub esmapilgul selgus nii EL, OECD kui ka Eesti tasandil.

EL tasandil on arusaam, et maksupettus kui tahtlik maksudest kõrvalehoidumine, on üldiselt kriminaalõiguse kohaselt karistatav. Mõiste hõlmab olukordi, kus tahtlikult esitatakse valeandmeid või koostatakse valedokumendid. Maksudest kõrvalehoidumine on seadusevastane tegevus, kui maksukohustust varjatakse või eiratakse, st maksumaksja tasub vähem makse, kui ta on õigusnormidest tulenevalt kohustatud maksma, varjates maksuameti eest sissetulekut või teavet.<sup>86</sup> Kuigi see ei kajastu EL tasandil loodud mõistes, on maksudest kõrvalehoidumine samuti reeglina liikmesriikides käsitletav kuriteona. Üheks näiteks on Suurbritannia, kes võtab maksudest kõrvalehoidujate vastu järjest uusi sanktsioone.<sup>87</sup> Erandiks on EL-ga mitmeid koostöölepinguid omav Šveits, kus paljud tegevused, mis teistes riikides

---

[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA\\_3\\_12\\_12.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf). (10.04.2016).

<sup>79</sup> House of Commons Committee of Public Accounts (viide 49), lk 8.

<sup>80</sup> M. Devereux; J. Freedman; J. Vella. Tax avoidance (viide 78), lk 3.

<sup>81</sup> C.H.J. Panayi. Advanced Issues in International and European Tax Law. Hart Publishing. 2015, lk 40

<sup>82</sup> F. Otto. Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens. Viin. Mai 2015, lk 4. Arvutivõrgus: [https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_tax_avoidance.pdf). (22.04.2016).

<sup>83</sup> Euroopa Komisjon. Nõukogu Direktiivi ettepanek, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (viide 42).

<sup>84</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8806 final. 06.12.2012, Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_88\\_06\\_et.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_88_06_et.pdf). (22.04.2016).

<sup>85</sup> OECD. Aggressive tax planning. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>. (20.04.2016).

<sup>86</sup> Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. (viide 8), lk 1.

<sup>87</sup> D. Alexander. New criminal offences in clampdown on tax evasion. 19.03.2015. Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/news/new-criminal-offences-in-clampdown-on-tax-evasion>. (22.04.2016).

läheks karistatava maksudest kõrvalehoidumise alla, on seal käsitletavad väärteona.<sup>88</sup> Samas ei ole väga selge, kuidas kriminaalkaristusega lõppevat maksudest kõrvalehoidumist eristada maksude vältimisest ning kus asub seejuures üpris uus mõiste “agressiivne maksuplaneerimine”. Samuti on ebaselgus, kas ja kuidas eristatakse EL ja OECD tasandil teistest, lubamatutest maksukohustuse vähendamise viisidest lubatud maksuplaneerimist.

Eesti karistusseadustiku (edaspidi KarS) muutmise ja sellega seondvalt teiste seaduste muutmise seaduse jõustumise järgselt on Eesti tasandil maksude kõrvalehoidumine ja maksupettus esitatud ühes sättes, KarS §-s 389<sup>1</sup>. Seejuures ei ole Eesti tasandil selgust, kas maksude vältimise kontseptsioon sisaldub maksudest kõrvalehoidumise mõistes või käsitletakse neid eraldiseisvatena. Samuti on ebaselgus selles, kas Eesti tasandil eristatakse agressiivset maksuplaneerimist ning kas tegemist on eraldiseisva maksukohustuse vähendamise viisiga või sisaldub see maksude vältimise kontseptsioonis. Samuti, kas Eesti ja EL lähenemised erinevate viiside sisustamise ühtivad või on erisused lähenemistes märkimisväärsed? Lisaks sellele tekitab Eesti tasandil ka küsimusi, kuidas suhestub pikalt kasutusel olnud mõiste nagu “näilik tehing” maksukoormuse vähendamise viisidega?

---

<sup>88</sup> A.Blumsom. What is the difference between tax evasion and tax avoidance. Yorki ülikooli ajaleht Nouse. 22.01.2013. Arvutivõrgus: <http://www.nouse.co.uk/2013/01/22/what-is-the-difference-between-tax-evasion-and-tax-avoidance/>. (31.03.2016).

## **2. MAKSUKOORMUSE VÄHENDAMISE VIISIDE ERISTAMINE**

### **2.1. Maksukoormuse vähendamise viiside eristamine Euroopa Liidu kontekstis**

#### **2.1.1. Maksudest kõrvalehoidumine**

Selleks, et leida, milline äriühingu maksuplaneerimine on lubatud, tuleb alustada määratlemist sellest, mis lubatud ei ole. Kõige parem võimalus selleks on eristada esmalt maksudest kõrvalehoidumist, mille puhul on nii erialakirjanduses kui liikmesriikide tasandil üldine arusaam, et tegemist on lubamatu maksude vähendamise viisiga, mis toob kaasa kriminaalkaristuse.<sup>89</sup>

EL tasandil peaks ühene legaalseadusmõiste "maksude kõrvalehoidumine" tulenema mõnest direktiivist või muust õigusaktist. Arvestades EL järjest ulatuslikumat maksudest kõrvalehoidumise vastast võitlust, on legaalseadusmõiste leidmiseks erinevaid direktiive ning õigusakte analüüsides üllatav, et EL tasandil mõiste "maksudest kõrvalehoidumine" legaalseadusmõiste ei ole määratletud.

Euroopa Kohtu praktikas on maksude kõrvalehoidumine saavutanud küll laialdase mainimissageduse ning Euroopa Kohus on paljudes oma lahendites viidanud selle ärahoidmisele kui EL eesmärgile.<sup>90</sup> Ometi ei ole Euroopa Kohus oma praktikas mõistet sisustanud ning käsitleb maksudest kõrvalehoidumist oma lahendites ainult mõiste kui sellisena ning toob selle välja siis, kui selle mõiste kasutamine on tingitud mõne õigusakti sissetoomisest.

Informatiivsetes dokumentides on maksudest kõrvalehoidumist sisustatud seadusevastase tegevusena, kui maksukohustust varjatakse või eiratakse, ehk maksumaksja tasub vähem makse, kui ta on õigusnormidest tulenevalt kohustatud maksma, varjates maksuameti eest sissetulekut või teavet.<sup>91</sup> Sarnane definitsioon on antud ka Rudingu 1992. aasta raportis, mille kohaselt on maksudest kõrvalehoidumine kergem kui maksupettus. Maksudest kõrvalehoidumine viitab ebaseaduslikule tegevusele. Näiteks on maksudest kõrvalehoidumiseks maksukohustuse deklareerimata jätmine.<sup>92</sup> Seega saab väita, et maksude kõrvalehoidumise kontseptsioon ei ole viimase 20 aasta jooksul märkimisväärselt muutunud

---

<sup>89</sup> European Parliament. Resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens. 2013/2060(INI). Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0205+0+DOC+XML+V0//EN>. (23.04.2016).

<sup>90</sup> EK 31.01.2013, C-642/11, *Stroytrans*, p 46.

<sup>91</sup> Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. (viide 8), lk 1.

<sup>92</sup> O. Ruding. (viide 5), lk 138.

ning EL tasandil sisustatakse mõistet jätkuvalt samamoodi kui 90-ndatel.

Määratlusest on võimalik välja lugeda, et maksudest kõrvalehoidumine on tahtlik tegevus, mis on suunatud juba tekkinud maksukohustuse vähendamisele. Kuigi terminil puudub legaaldefiniitsioon, võimaldab eeltoodud informatiivsetes dokumentides esitatud määratlus maksudest kõrvalehoidumist selgelt eristada maksude planeerimisest ja maksude vältimisest. Seda just seetõttu, et termini sisustamisel on rõhk suunatud sellele, et tegemist on seadusevastase tegevusega, kuivõrd maksuameti eest varjatakse teavet või sissetulekut ning on selge, et maksukohustus on juba tekkinud.

### **2.1.2. Maksude vältimise ja agressiivse maksuplaneerimise eristamine**

Erialakirjanduses eristatakse selgelt mõisteid agressiivne maksuplaneerimine ja maksude vältimine. Näiteks Londoni Queen Mary Ülikooli õppejõu Christiana HJI Panayi seisukoha järgi on maksude vältimisel seos millegi kunstliku ja õiguspärase tegemisega. Agressiivsel maksuplaneerimisel on aga kergemad seosed kui maksude vältimisel, kuna see ei eelda õiguspärasuse puudumist.<sup>93</sup>

Direktiivipõhist materjali lugedes tekib põhjendatud küsimus, kas EL tasandil mõistetakse agressiivset maksuplaneerimist kui osa maksude vältimisest? Selline käsitus väljendub selgelt Komisjoni kirjelduses, et maksude vältimise vastane direktiiv toob välja kuus meetet, mida kõik liikmesriigid peaksid kohaldama, et võidelda kõige levinumat tüüpi agressiivse maksuplaneerimisega.<sup>94</sup> Samas on väga paljudel juhtudel näha nende mõistete eristamist. Näiteks rõhutas Euroopa Ülemkogu 18. detsembri 2014. aasta järeldustes „pakilist vajadust suurendada maailmas ja Liidus jõupingutusi võitluses maksustamise vältimisega ja agressiivse maksuplaneerimisega”.<sup>95</sup> Lisaks on ka Euroopa Parlamendi poolt tehtud uuringus välja toodud, et agressiivne maksuplaneerimine ja maksude vältimine on seaduslikud praktikad maksureeglitega kooskõlas töötamisel.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> C. HJI. Panayi (viide 81), lk 40.

<sup>94</sup> European Commission. Taxation and Customs Union.

Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/key\\_measures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/key_measures/index_en.htm) (07.04.2016).

<sup>95</sup> European Commission. Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. COM (2016) 26 final. 28.01.2016, lk 3. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>. (23.04.2016).

<sup>96</sup> R.Dover, jt. Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. Part I: assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning. 2015, lk 4. Arvutivõrgus:

Samuti tuleb Euroopa Kohtu praktikast nende kahe mõiste vahetegu. Näiteks on Kohus selgitanud, et võitlus maksude vältimise vastu võib endast kujutada õigustust põhivabaduste piiramiseks.<sup>97</sup> Samas nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et vajadus hoida ära maksutulu vähenemist ei kuulu EÜ artiklis 58 loetletud põhjuste hulka ja seda ei saa ka pidada ülekaalukaks üldiseks huviks, mis võiks õigustada aluslepinguga kehtestatud vabaduste piirangut.<sup>98</sup> Maksutulu lahkumine ja kasumite ümbersuunamine on aga käsitletavad agressiivse maksuplaneerimisena.<sup>99</sup> See tähendab, et Euroopa Kohus on kaudselt teinud vahet mõistetel “agressiivne maksuplaneerimine” ja “maksude vältimine” ning Kohtu praktika kohaselt on agressiivne maksuplaneerimine kergem maksude vähendamise vorm kui maksude vältimine, kuna selle piiramine ei kujuta endast õigustust põhivabaduste piiranguks. Seega on autor arvamusel, et EL tasandil on mõisted agressiivne maksuplaneerimine ja maksude vältimine üksteisest eraldiseisvad kontseptsioonid, kusjuures agressiivse maksuplaneerimise näol on tegemist kergema maksukohustuse vähendamise viisiga.

### **2.1.3. Maksude vältimine ja õiguse kuritarvitamise doktriin**

Erialakirjandusele sarnaselt on ka EL tasandil selge, et maksude vältimise kontseptsioon on maksudest kõrvalehoidumisest leebem. Näiteks on Euroopa Parlamendi resolutsioonis maksupettuse, maksudest kõrvalehoidumise ning maksuparadiiside kohta välja toodud, et kui maksupettus ja maksudest kõrvalehoidumine on ebaseaduslik tegevus, siis maksude vältimine on seaduslik, aga kohatu maksurežiimi kasutamine oma maksukohustuse vähendamiseks või maksude vältimiseks.<sup>100</sup>

Komisjoni poolt 28. jaanuaril 2016 avaldatud maksustamise vältimise vastase direktiivi ettepanekus on välja toodud, et direktiivis käsitletavad olukorrad hõlmavad juhtumeid, kus maksumaksja tegutseb vastuolus õigusnormide tegeliku eesmärgiga, kasutades ära siseriiklike maksusüsteemide erinevusi, et oma maksukoormust vähendada.<sup>101</sup> Direktiivi ettepanekus

---

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS\\_STU\(2015\)558773\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf) (28.04.2016).

<sup>97</sup> EK, 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes* p 51; EK 13.12.2005, C-446/03, *Marks and Spencer* p 49 ja 51.

<sup>98</sup> EK, 16.06.2011, C-10/10, *Commission v Austria*, p 40; EK, 27.01.2009, *Persche*, p 46.

<sup>99</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 4.

<sup>100</sup> European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens (viide 89).

<sup>101</sup> Euroopa Komisjon. Nõukogu Direktiivi ettepanek, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (viide 42), lk 3.



maksude vältimise täpset definitsiooni ei anta, kuid Komisjoni ettepanekust võib tuletada umbkaudse definitsiooni. See käsitlus läheb kokku eelnevalt toodud erialakirjanduses levinud definitsiooniga, mille kohaselt on maksude vältimine maksukoormuse vähendamine kooskõlas seaduse tekstiga, aga mitte seaduse mõttega. Sellega on põhjendatud ka mõneti segadust tekitav viide sellele, et maksude vältimine on seaduslik viis. Selle all mõeldakse eelkõige seda, et tegemist on seaduse tekstiga kooskõlas oleva, kuid seaduse eesmärgiga rangelt vastuolus oleva tegevusega. Lubatud maksuplaneerimise kontseptsioonist saab seda eristada, kuna direktiivis on selgelt väljendatud, et maksumaksja peab tegutsema vastuolus õigusnormide tegeliku eesmärgiga. Lubatud maksuplaneerimise puhul on tegemist aga õigusnormide eesmärgiga kooskõlas oleva maksukoormuse vähendamisega. Samuti võimaldab käsitlus eristada seda maksudest kõrvalehoidumisest, kuivõrd maksudest kõrvalehoidumise puhul on tegemist ka seaduse tekstiga vastuolus oleva tegevusega. Seejuures ei ole antud käsitlusega võimalik eristada maksude vältimist agressiivsest maksuplaneerimisest.

Nagu eelnevalt näha, on erialakirjanduse kohaselt maksude vältimise puhul tegemist lubamatu maksukohustuse vähendamise viisiga. EL tasandil ei ole aga esmapilgul täit selgust selles osas, kas maksude vältimise kontseptsioon on lubamatu või mitte. Näiteks tuuakse Euroopa Parlamendi tehtud analüüsis välja, et maksude vältimine viitab maksukohustuse vähendamisele legaalse vahenditega ning seda tuleb eristada maksudest kõrvalehoidumisest ja maksupettusest. Samuti on lisatud, et selle termini ulatus võib riigiti erineda.<sup>102</sup> Selline käsitlus viitab jällegi, justkui maksude vältimine on lubatud ja seaduslik, kuna sellisel maksukohustuse vähendamisel kasutatakse legaalseid vahendeid. See on aga eksitav, kuna legaalse vahendite kasutamisel ei peaks olema võimalik hilisem maksusuhte ümberkvalifitseerimine.

Rudingu raportis on esitatud maksude vältimine laia definitsioonina ning eristatud on maksude vältimise osas selle lubamatut (*unacceptable tax avoidance*) ja lubatud versiooni (*acceptable tax avoidance*). Seejuures lubamatut maksude vältimist on defineeritud kui selliste vahendite kasutamist, mida seadusandlus otseselt ei keela, kuid kavatses katta.<sup>103</sup> Seega on ka sarnaselt erialakirjandusele ja direktiivi ettepanekus toodule maksude vältimine selline maksukohustuse vähendamise viis, mis on seaduse mõttega vastuolus, kuid seaduse tekstiga kooskõlas. Raporti kohaselt kirjeldavad lubamatut maksude vältimist tehingud, kus maksumaksjate tegevus on

---

<sup>102</sup> European Parliament. The Impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. 2011, lk 147. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf> (14.04.2016).

<sup>103</sup> O. Ruding. (viide 5), lk 138.

seaduse tekstiga kooskõlas, kuid mis on loetavad kuritarvituseks, kuna ainus sellise korralduse eesmärk on maksude vältimine. Lubamatu maksude vältimine ei ole lubatud selliste maksuseaduste valguses, kus tehingu sisu on määravam kui tehingu vorm. Raportis on samuti väljendatud, et esitatud definitsioon on üpriski lai ja praktikas eriti abiks ei ole.<sup>104</sup> Autor nõustub sellega, et definitsioon on lai ning praktikas selle rakendamine on üpriski raskendatud. Kui võrrelda Rudingu raportis välja toodud definitsiooni Euroopa Parlamendi omaga, siis on Rudingu definitsiooni abil siiski võimalik maksude vältimist eristada maksudest kõrvalehoidumisest ja lubatud maksuplaneerimisest. Samuti läheb Rudingu raportis loodud definitsioon kokku erialakirjanduses tooduga, et maksude vältimisel ollakse kooskõlas seaduse teksti, kuid mitte mõttega. Rudingu raport lisab veel lisaks seaduse mõttega vastuolule olulise eelduse, et sellise korralduse ainus eesmärk on maksude vältimine.

Lisaks agressiivse maksuplaneerimise ja maksude vältimise eristamisele, esineb EL tasandil vajadus eristada ka maksude vältimise ja õiguse kuritarvitamise mõisteid. Seda seetõttu, et nii Euroopa Kohtu praktikas kui ka EL tasandil üldiselt kasutatakse käibemaksu vallas terminit “õiguse kuritarvitamine” väga palju. Näiteks on käibemaksudirektiivi artiklis 131 sõnastatud vajadus ära hoida maksudest kõrvalehoidumist, maksude vältimist või kuritarvitamist.<sup>105</sup> Sellest justkui nähtuks, et kuritarvitus on eraldiseisev kontseptsioon. Samas on käibemaksu kohta käivates lahendites on Euroopa Kohus andnud terminile maksude vältimine tähenduse just õiguse kuritarvitamise kontekstis.<sup>106</sup> T. Grauberg on selgitanud, et Euroopa Kohus on välja töötanud õiguse kuritarvitamise doktriini, mille eesmärgiks on ära hoida juhtumid, kus tehingu peamine eesmärk on sellise maksusoodustuse saamine, mis oleks vastuolus õigusnormi eesmärgiga.<sup>107</sup> See tähendab, et õiguse kuritarvitamisega on tegemist siis, kui maksukohustuslane kasutab seaduses sätestatud võimalusi selliselt, millisel need ei olnud mõeldud. Kuivõrd maksude vältimist on Euroopa Kohus käsitlenud just läbi õiguse kuritarvitamise doktriini, saab öelda, et õiguse kuritarvitamine on osa maksude vältimise kontseptsioonist.

Paljud autorid on arvamusel, et esimesed sammud õiguse kuritarvitamise doktriini suunas tehti

---

<sup>104</sup> O. Ruding. (viide 5), lk 139.

<sup>105</sup> Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 28.november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi.- EÜT L 347, 11.12.2006, p.1.

<sup>106</sup> R. Karimeri. A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice. Intertax, volume 39, issue 6/7, Kluwer Law International 2011, lk 296-316.

<sup>107</sup> T.Grauberg. Õiguse kuritarvitamise kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica, nr 3. 2010, lk 665.

Kohtu lahendiga *Van Binsbergen*.<sup>108</sup> Lahendites *Halifax* ja *Part Service* andis Euroopa Kohus täpsed juhised, kuidas kuritarvitamise juhtudega siseriiklikutel kohtutel tuleks tegeleda. Euroopa Kohtu kohaselt tuleb siseriiklikul kohtul selleks, et hinnata, kas tehinguid saab käsitleda kuritarvitusega seotud tehingutena, esmajärjekorras kontrollida, kas soovitatav tulemus on maksusoodustuse saamine, mille andmine oleks vastuolus ühe või mitme kuuenda direktiivi sättega<sup>109</sup> ning seejärel, kas see kujutab endast valitud lepingulise lahenduse peamist eesmärki.<sup>110</sup>

Seega on käibemaksu osas maksude vältimise eelduseks see, et tehingu tulemus on lubamatu maksusoodustuse saamine, mis on seejuures tehingu peamine eesmärk. Seejuures on näha Kohtu praktikas ja Rudingu raportis esitatud lähenemistes erinevused. Kui Kohtu seisukoha järgi peab maksude vältimiseks kvalifitseerumisel tehingu peamine eesmärk olema maksusoodustuse saamine, siis Rudingu raportis on väljendatud, et tehingu ainus eesmärk on maksude vältimine. See tähendab, et Kohtu praktika kohaselt võib ka juhul, kui tehingul või korraldusel on ka muid eesmärke peale maksusoodustuse saamise, tehing või korraldus kvalifitseeruda maksude vältimise alla, siis Rudingu raporti kohaselt võib maksude vältimine olla ainult selline tehing või korraldus, millel ongi ainult üks eesmärk- makse vältida. Seega on maksude vältimise kontseptsioon võrreldes 90-ndatega tänu kohtupraktikale muutunud.

Otseste maksude osas on Euroopa Kohus maksude vältimise osas seisukoha võtnud just põhivabadustega seondvalt. Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib avalik huvi maksude vältimise tõkestamiseks õigustada põhivabaduste piirangut. Euroopa Kohus on selgitanud, et kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega võib asutamisvabaduse piirangut õigustada vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt fiktiivsete (*wholly artificial*) skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta.<sup>111</sup> Siit on nähtav, et majandusliku sisu olemasolul saab äriühing tugineda asutamisvabadusele. Seda esiti seetõttu, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt hõlmab vana ELTL artikli 52 tähenduses asutamine tegelikku majanduslikku tegevust läbi fikseeritud

---

<sup>108</sup> R. De la Feria. Prohibition of Abuse of (community) law: The creation of a new general principle of EC law through tax law, Common market law review, volume 45, issue 2, Kluwer Law International 2008, p 395.

<sup>109</sup> Paljud Euroopa Kohtu lahendid viitavad Nõukogu kuuendale direktiivile, mis reguleeris liikmesriikide käibemaksusüsteeme kuni 2007.aastani.

<sup>110</sup> EK, 21.02.2008, *Part Service* p 58 ja 42, EK, 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*, p 74 ja 75

<sup>111</sup> EK 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, p 55. EK 16.07.1998. C-264/96, *Imperial Chemical Industries v Colmer*, p 26. EK 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*, p 37. EK 11.03.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*, p 20. EK 13.12.2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, p 57.

asutamise teises liikmesriigis defineerimata perioodil.<sup>112</sup> Seega on ka põhjendatud, et majandusliku tegevuse puudumisel ei tohiks saada tugineda põhivabadusele, mille eesmärk on kaitsta võimalust piiriülevalt majandustegevusest teostada.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et maksude vältimise puhul on Euroopa tasandil tegemist lubamatu maksukohustuse vähendamise viisiga. Kuigi see ei too kaasa kriminaalkaristust, on see maksuseaduste eesmärgiga vastuolus ning seepärast ei ole see käsitletav õiguspärasena. Euroopa Kohtu käsitlese kohaselt peab maksude vältimise puhul ka tehingu või muu korralduse peamine eesmärk olema lubamatu maksusoodustuse saamine. Kui tehingul on ka muid eesmärke, mis on tähtsamad kui maksude vältimise eesmärk, siis ei ole maksusuhte ümberkvalifitseerimine võimalik.

On selge, et kitsast definitsiooni maksude vältimisele luua ei saa, kuivõrd kitsa definitsiooni korral oleks ka selle kuritarvitamine lihtne. Seejuures tuleks anda mõistele selline legaaldefinitsioon, et oleks võimalik aru saada, kas tegemist on seadusliku või ebaseadusliku tegevusega ning mis eristab seda maksudest kõrvalehoidumisest, agressiivsest maksuplaneerimisest ning lubatud maksuplaneerimisest. Seejuures tuleb defineerimisel arvestada ka sellega, et nende mõistete sisu muutub ajas pidevalt. Siiski on defineerimine vajalik, et ettevõtjad ja maksuametnikud saaksid mõlemale arusaadavalt mõisteid üksteisest eristada. Eriti oluline on see tänases kontekstis, kus maksude vältimise vastu on võetud ulatuslikud meetmed nii EL kui ka rahvusvahelisel tasandil.

#### **2.1.4. Agressiivne maksuplaneerimine**

28. jaanuaril 2016. aastal avaldas Komisjon maksude vältimise vastase paketi, mille üheks osaks on ka halduskoostöö direktiivi muutmise ettepanek.<sup>113</sup> Direktiivi seletuskirja kohaselt on direktiiv eeskätt võitluseks maksudest kõrvalehoidumise ja agressiivse maksuplaneerimise vastu.<sup>114</sup> Siiski ei ole ettepanekus agressiivset maksuplaneerimist ega maksudest kõrvalehoidumist sisustatud ega nende piiritlemist maksude vältimisest käsitletud.

Kuivõrd agressiivne maksuplaneerimine on rahvusvahelise maksupoliitika kontekstis kõige aktuaalsem teema, on Komisjon loonud soovitusel agressiivse maksuplaneerimise kohta, mille

---

<sup>112</sup> EK 25.07.1991, Case C-221/89, *Factortame and Others*, p 20.

<sup>113</sup> Euroopa Komisjon. Maksude vältimise vastane pakett. Jaanuar 2016. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm). (22.04.2016)

<sup>114</sup> Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu direktiivile, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas (viide 52).

kohaselt kasutatakse agressiivse maksuplaneerimise korral maksukohustuse vähendamiseks ära maksusüsteemi nüansse või ebakõlasid kahe või enama maksusüsteemi vahel. Agressiivne maksuplaneerimine võib esineda paljudes vormides. Selle tagajärgede hulka kuuluvad topeltmahaarvamine (sama kahjum arvatakse maha nii tuluallikariigis kui ka residentsusriigis) ja topeltmaksuvabastus (st tulu, mida ei maksustata tuluallikariigis, on vabastatud residentsusriigis).<sup>115</sup> Lisaks definitsioonile on välja toodud, et maksustatava kasumi soodsama maksukorraga riikidesse nihutamise põhitunnuseks on maksukohustuse vähendamine rangelt õiguspäraste võtetega, mis on vastuolus seaduse eesmärgiga.<sup>116</sup>

Esmapilgul tundub, et toodud definitsioon võimaldab eristada agressiivset maksuplaneerimist lubatud maksuplaneerimisest. Sellele viitab definitsiooni rõhuasetus maksusüsteemi ärakasutamisele (*taking advantage*). Lubatud maksuplaneerimise puhul ei kasutata maksusüsteemi puudusi, vaid kasutatakse seadusesse seadusandja poolt teadlikult jäetud võimalusi maksukohustuse vähendamiseks. Samas on jällegi definitsioonis endas jäetud lahtiseks, kas tegemist on seadusevastase tegevusega või mitte. Seejuures ei võimalda Komisjoni poolne definitsioon agressiivset maksuplaneerimist selgelt eristada ka maksude vältimisest. Seda seetõttu, et ka maksude vältimise tunnuseks on maksukohustuse vähendamine kooskõlas seaduse tekstiga, kuid vastuolus seaduse mõttega. Kui maksude vältimise definitsioonis on selgelt välja toodud, et tegemist on seaduse tekstiga kooskõlas oleva maksukoormuse vähendamisega, ei ole agressiivse maksuplaneerimise defineerimisel seda eraldi välja toodud, kuid Komisjon on seda selgitanud väljaspool definitsiooni. Seega on mõlemad tegevused kooskõlas seaduse tekstiga, kuid vastuolus seaduse mõttega ning on keeruline agressiivse maksuplaneerimise ning maksude vältimise kontseptsiooni üksteisest toodud definitsioonide alusel eristada. Eelnevalt tehtud järeldusele, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on agressiivne maksuplaneerimine vähem ohtlikum kui maksude vältimine<sup>117</sup>, lisaks Kohtu poolt termini sisu selgitatud ei ole.

Üheks eristamise aluseks võiks olla see, et agressiivse maksuplaneerimise definitsioonist kerkib esile see, et kirjeldatud on rahvusvaheliselt maksukoormuse vähendamist. Kui maksude vältimine võib esineda ka ühe riigi maksusüsteemi ära kasutades, siis agressiivne maksuplaneerimine oma olemuselt kasutab ära just mitme erineva riigi maksusüsteemide erinevusi. Jääb lahtiseks, kas rahvusvahelises on ainus erinevus agressiivse maksuplaneerimise

---

<sup>115</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta (viide 84), preambuli p 2.

<sup>116</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta (viide 84), preambuli p 1.

<sup>117</sup> Autor analüüsis seda aspekti käesoleva töö leheküljel 25.

ning maksude vältimise kontseptsiooni vahel. Samas on selge, et see ei saa olla ainus eristamise kriteerium, kuivõrd nii erialakirjanduse kohaselt kui ka Euroopa Kohtu praktika järgi on agressiivne maksuplaneerimine leebem kui maksudest kõrvalehoidumine, mistõttu on keeruline selle eristamine ka lubatud maksuplaneerimisest.

### **2.1.5. Lubatud maksuplaneerimine**

Maksuplaneerimise legaalse definitsiooni sarnaselt eelmistele terminitele EL õigusaktides esitatud ei ole. Rudingu raportis on maksuplaneerimine sisustatud läbi lubatud maksude vältimise kontseptsiooni. Nimelt on raporti kohaselt lubatud maksude vältimine seaduslik viis maksukohustuse vähendamiseks. Raporti kohaselt kasutatakse seda terminit, et viidata sellistele maksusäästmise korraldustele, mis on heaks kiidetud kohtu või maksuametnike poolt.<sup>118</sup> Kuigi raportis ei ole kasutatud otseselt terminit “maksuplaneerimine”, on defineeritust võimalik järeldada, et tänases kontekstis on kirjeldatud lubatud maksuplaneerimist. Rudingu raportis esitatud definitsioon ütleb selgelt, et lubatud maksude vältimine (ehk lubatud maksuplaneerimine) on seaduslik tegevus. Seega võimaldab see eristada seda maksude vältimisest, agressiivsest maksuplaneerimisest ning maksudest kõrvalehoidumisest. Seejuures tekitab küsimusi Rudingu raportis toodud viide sellele, et eelkõige on tegemist kohtu või maksuametnike poolt heaks kiidetud maksusäästmise korraldustele. I peatükis käsitletud maksunduslike eelotsuste puhul on samuti tegemist seadusliku viisiga ning maksuametnik on selle heaks kiitnud. Siiski on mitmel juhul leitud, et paljud maksunduslikel eelotsustel põhinevad maksukoormuse vähendamised liigituvad agressiivse maksuplaneerimise alla.<sup>119</sup>

Pärast Rudingu raportit ei ole EL tasandil maksuplaneerimise mõistet eriti paljudes dokumentides sisustatud. Euroopa Parlamendi poolt on analüütilises dokumendis selgitatud, et vastandiks maksudest kõrvalehoidumisele on maksuplaneerimine seaduslik ja tajutav peamiselt õiguspärasena, kuna see kasutab ära rahvusvaheliselt maksumäärade erinevusi ja otseste maksude osas ühtluse puudumist.<sup>120</sup> Sellise selgituse puhul on aga küsitav, mil määral erineb maksude planeerimine agressiivsest maksuplaneerimisest, kuivõrd ka agressiivsele maksuplaneerimisele heidetakse ette seda, et see kasutab ära maksumäärade erinevusi ning

---

<sup>118</sup> O. Ruding. (viide 5), lk 138.

<sup>119</sup> Autor peatus sellel aspektil käesoleva töö lehekülgedel 14-17.

<sup>120</sup> European Parliament. Intellectual Property Box Regimes. 2015, lk 5. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL\\_IDA\(2015\)563454\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf). (12.04.2016).

ühtluse puudumist. Samuti ei tule definitsioonist selgelt, et tegemist on õiguspärase viisiga, kuna viidatakse, et see on peamiselt tajutav õiguspärasena.

Käibemaksuvaldkonnas on Euroopa Kohus selgitanud, et kui maksukohustuslasel on valida kahe tehingu vahel, ei ole ta kohustatud valima seda, mille puhul on tasutava käibemaksu summa suurim, vaid tal on õigus valida oma tegevuse struktuur selliselt, mis piirab tema maksukohustust.<sup>121</sup> Kuigi Euroopa Kohus tunnustas Halifaxi lahendis paljudes EL liikmesriikides, sh Belgias tuntud printsiipi "*choice of the least taxed road*", lisas Kohus, et seda valikut tunnustatakse, kui lisaks maksueelise saamisele on sellel tehingul ka muu põhjus.<sup>122</sup> Seda seisukohta arendas Euroopa Kohus edasi *RBS Deutschland* lahendis, millest tuleneb, et maksukohustuslasel on üldjuhul vabadus valida selline organisatsiooniline ülesehitus ja tehingu tegemise viis, mida ta peab oma majandustegevuse ja maksukoormuse piiramise seisukohalt kõige kohasemaks.<sup>123</sup> Lahendis *Part Service* kinnitas Euroopa Kohus taaskord, et Euroopa Liidu reeglitega kooskõlas olev maksude planeerimine on lubatud.<sup>124</sup> Kohtupraktikast lähtuvalt on seega maksude planeerimine täiesti seaduslik tegevus seni, kuni see on kooskõlas EL reeglitega ning sellel on lisaks maksukoormuse vähendamise eesmärgile ka muu majanduslik põhjus. Nagu eelnevalt selgus, tuleb muu eesmärgi vajaduse olemasolu ka Rudingu raportis antud käsitlest maksude vältimise kohta.

Seejuures ei ole üheselt selge, mida tähendab Euroopa Liidu reeglitega kooskõlas olev maksude planeerimine. Peaksid ju ka liikmesriikide poolt antavad maksunduslikud eelotsused olema kooskõlas EL reeglitega ning sellise ametliku dokumendi põhjal tehtavad maksuplaneerimised lubatavad? Nagu näha, on legaaldefiniitsioonide puudumisel mõistete üksteisest eristamine raskendatud ning praktikas tihti ilmselt ka võimatu.

---

<sup>121</sup> EK Halifax jt, 21.02.2006, C-255/02, p 73; Part Service, 21.02.2008, C-425/06, p 47, EK, 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, p 27.

<sup>122</sup> L. De Broe. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. 2008, lk 815.

<sup>123</sup> EK, 22.12.2010, C-277/09, *RBS Deutschland Holdings*, p 53

<sup>124</sup> EK, 21.02.2008, C-425/06, *Part Service*.

### 2.1.6. Maksuplaneerimine põhivabaduste kontekstis

Põhivabaduste, eriti asutamisvabaduse teostamisega Euroopa Liidus võivad juriidilistele isikutele avaneda võimalused saada liikmesriikide maksueeliseid ja seega ka viisid maksude planeerimiseks. Seda eeskätt seetõttu, et ELTL artikli 26 punkti 2 kohaselt hõlmab siseturg “sisepiirideta ala, mille ulatuses tagatakse kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumine vastavalt aluslepingu sätetele”.<sup>125</sup>

Põhivabaduste kasutamine tagatakse positiivse ja negatiivse integratsiooni kaudu, kus positiivse integratsiooniga kaotatakse Euroopa Liidu siseturu reeglite erinevused nii, et ühtlustatakse liikmesriikide siseriiklikke maksuseadusi ning negatiivne integratsiooniga kohaldatakse Euroopa Kohtu poolt põhivabadusi sellistele siseriiklikele meetmetele, mis põhivabaduste teostamist takistavad. Maksude vältimise vastased meetmed aga, mis kohalduvad piiriülestele maksuplaneerimise skeemidele, võivad endast kujutada siseturu põhivabaduste riivet. Kuigi otsesed maksud on liikmesriikide vastutusalas, on negatiivne integratsioon õigustatud, kuivõrd loodavad reeglid ei tohi olla vastuolus Liidu õigusega. Maksukohustuse vähendamise viiside lubatavust tulumaksu osas ongi Euroopa Kohus käsitlenud just põhivabaduste kontekstis. Euroopa Kohtu praktika väljendab, et nende eesmärk ei ole defineerida, mis peab olema üldine EL maksupoliitika seoses maksude vältimise ja maksukuritarvitustega, aga just seadmaks piirid potentsiaalsetele siseriiklikele vastumeetmetele, mis võiksid negatiivselt mõjutada põhivabadusi.<sup>126</sup> Seega on vahendid liikmesriigile oma maksubaasi kaitsmiseks limiteeritud.

Euroopa Kohus on mitmel korral rõhutanud, et liikmesriigid ei saa eeldada maksude vältimist, kui nad just ei kavatse ära hoida täiesti kunstlikku tehingut. V. Ruiz Almendral on oma artiklisvälja toonud juhud, millal Euroopa Kohtu praktika kohaselt ei saa olla üldist eeldust, et tegemist on täielikult kunstliku tehinguga.<sup>127</sup> Üldist eeldust ei saa olla, teise riiki tütarühingu asutamisel,<sup>128</sup> igas olukorras, kus emaühingul on tegevuskoht välisriigis,<sup>129</sup> emaühingu asutamine välisriiki.<sup>130</sup>

---

<sup>125</sup> Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon (viide 59).

<sup>126</sup> T.O'Shea. Tax Avoidance and Abuse of EU Law. The EC Tax Journal, volume 11, 2010-11, lk 77-115.

<sup>127</sup> V. Ruiz Almendral. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. Intertax, volume 33, issue 12, Kluwer Law International 2005, lk 560-582.

<sup>128</sup> K. Brown. A Comparative Look (viide 6), lk 218. EK 16.07.1998. C-264/96, *Imperial Chemical Industries v Colmer*.

<sup>129</sup> EK 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.

<sup>130</sup> EK 21.11.2002, C-436/00, *X and Y*.



Kui erialakirjanduses on väljendatud, et maksutulu vähenemine iseenesest ei saa olla põhiliseks avalikuks huviks, et õigustada meetmeid, mis ei austa põhivabadusi<sup>131</sup>, siis Euroopa Kohtu praktikas on leitud, et vajadust ennetada maksutulu vähendamist ei ole nimetatud ei EÜ artikli 46 lõikes 1 toodud eesmärkide ega selliste ülekaalukast avalikust huvist tulenevate põhjuste hulgas, mis võivad õigustada piirangut asutamislepinguga kehtestatud asutamisvabadusele.<sup>132</sup> Seega ei ole maksutulu vähenemine kui selline avalikuks huviks, mis õigustaks põhivabaduste piirangut. Sellega saab ka nõustuda, sest lisaks maksutulu vähenemisele tuleks liikmesriigil tuvastada äriühingu tegevuses selliseid elemente, mis otseselt maksude vältimisele viitavad.

Erialakirjanduse kohaselt tuleb Euroopa Kohtu praktikast, et maksuplaneerimine on Kohtu jaoks aktsepteeritav teatud situatsioonides ning põhivabadused loovad maksuplaneerijatele selleks võimalusi, kui neid kohaselt kasutada.<sup>133</sup> Põhivabaduste kontekstis maksuplaneerimise kontseptsiooni sisustades on selge, et Euroopa Kohtu hinnangul tuleb vahetegu lubatud maksuplaneerimise ja lubamatu maksuplaneerimise just majanduslikust sisust. Seda seetõttu, et maksude vältimise vastaseid meetmeid on liikmesriigil õigus kasutada üksnes sellise korralduse vastu, mis on kunstlik ehk millel puudub majanduslik sisu. See näitab ka, et eelnevalt toodud Euroopa Kohtu käibemaksuvaldkonda puudutavates lahenditest tulnud põhimõtted on maksude vältimise ja lubatud maksuplaneerimise osas tulumaksu kohta käivaga sarnased.

### **2.1.7. Varjatud ja fiktiivsed tehingud**

Majanduslikust sisust lähtumise olulisust maksuplaneerimiseks kasutatavate skeemide eristamiseks näitab veel ka see, et kui varasemalt oli paljude Euroopa Kohtu lahendite eesmärk leida tasakaal siseriiklike kuritarvitamise vastaste meetmete ja põhivabaduste teostamise vahel, siis nüüd on Euroopa Liidu tasandil nähtud vajadust vastu võtta üldine kuritarvitamiste vastane meede (GAAR), mis peaks täitma siseriiklike meetmete lüngad. Sellega üritatakse piirata maksueelise eesmärgil tehtavate varjatud tehingute levikut.<sup>134</sup>

---

<sup>131</sup> T. Grauberg. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. *Juridica International*, nr 16. 2006, lk 141-150.

<sup>132</sup> EK 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas*, p 49. EK 26.06.2003, C-422/01, *Skandia ja Ramstedt*, p 53.

<sup>133</sup> D. Salter. Accessing EU 'tax advantages'. *International Tax Report*. Märts 2009, lk 8. Arvutivõrgus: <http://www.law.qmul.ac.uk/docs/staff/ccls/oshea/52208.pdf>. (01.04.2016)

<sup>134</sup> K. Künnapas, . "Isuäratavad" maksuskeemid Euroopas. – *Maksumaksja*, 2013, nr 2. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508> (10.04.2016).

EL tasandil on ka varasemalt rõhutatud ühtse GAAR-i kehtestamise vajadust. Näiteks on seda vajadust välja toodud 2012. aastal tehtud Komisjoni soovitusel agressiivse maksuplaneerimise kohta.<sup>135</sup> Soovituse kohaselt on liikmesriikidel vajalik vastu võtta üldine kuritarvitamise vastane säte, et võidelda agressiivse maksuplaneerimisega.<sup>136</sup> Üldise kuritarvituse vastase sätte sõnastus oli soovitusel järgmine: kunstlikku tehingut või tehingute ahelat, mille olemuslikuks eesmärgiks on maksude vältimine ning mis toob kaasa maksueelise, ei võeta maksustamisel arvesse. Rahvuslikud ametivõimud käsitlevad selliseid tehinguid maksunduslikus mõttes lähtuvalt nende majanduslikust sisust.<sup>137</sup> Erialakirjanduses on leitud, et üldise kuritarvitamise vastase meetmega on Komisjon pakkunud liikmesriikidele välja ühtse majandusliku tõlgendamise reegli sõnastuse, mis on sõnastuselt üpriski sarnane Eesti MKS §-s 84 sätestatule.<sup>138</sup>

Lisaks soovitustele on EL tasandil GAAR kehtestatud 27. jaanuaril 2015 ema- ja tütarühingu direktiivis.<sup>139</sup> Ka Eesti tegeleb praegu ema- ja tütarühingu direktiivi muudatuste sisseviimisega siseriiklikkusse õigusesse.

Lisaks ema- ja tütarühingu direktiivis toodule on nüüd esitatud GAAR ka maksude vältimise vastase direktiivi artiklis 7 ja see on sõnastatud järgmiselt:

1. Fiktiivseid skeeme või nende rida, mille peamine eesmärk on saada maksusoodustust, mis on vastuolus muul juhul kohaldamisele kuuluvate maksuõigusnormide eesmärgiga, ei võeta äriühingu maksukohustuse arvutamisel arvesse. Need skeemid võivad koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.
2. Lõike 1 kohaldamisel peetakse skeeme või skeemide rida fiktiivseks, kui need ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.
3. Kui skeeme või skeemide rida ei võeta lõike 1 alusel arvesse, arvutatakse maksukohustus siseriiklike õigusnormide alusel majanduslikust sisust lähtudes.<sup>140</sup>

---

<sup>135</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta (viide 84), lk 4.

<sup>136</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta (viide 84), lk 3.

<sup>137</sup> Inglise keeles: 'An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance'

<sup>138</sup> K. Künnapas (viide 134).

<sup>139</sup> Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv (EL) 2015/121, 27.01.2015, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. - OJ L 21, 28.1.2015, p. 1–3.

<sup>140</sup> Euroopa Komisjon. Nõukogu Direktiivi ettepanek, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (viide 42).

Ema- ja tütarühingu direktiivis esitatud GAAR on identne maksude vältimise vastases direktiivis toodud GAAR-iga. Mark Lautier on välja toonud, et Euroopa Kohtu praktikas tuntuks saanud “täielikult kunstlik tegevus” on tavaliselt määravaks faktoriks eristamaks lubatud ja lubamatut maksuplaneerimist ning on samuti kohaldatav tuvastamaks Liidu reeglite kuritarvitamist ja määrab selle, kas põhivabaduste piirang on maksude vältimise eesmärgil õigustatav.<sup>141</sup> Komisjoni kohaselt peegeldabki uus kuritarvitamise vastane säte Euroopa Kohtu “täielikult kunstliku tegevuse testi”, kus “täielikult kunstlik” on asendatud sõnaga “fiktiivne”.<sup>142</sup>

See tähendab, et kui varasemalt oli majanduslikust sisust lähtumist rõhutatud vaid Kohtu tasandil ning ema- ja tütarühingu direktiivis, siis nüüd on tuvastatav vajadus see ka üldiselt kogu äriühingute tulumaksu hõlmava direktiivi tasandil reguleerida. Direktiivi ettepanekus on välja toodud, et EL-is peaks üldiste kuritarvitamise vastaste eeskirjade kohaldamine piirduma kokkulepetega, mis on „täiesti kunstlikud” (fiktiivsed); muul juhul peaks maksumaksjal olema õigus valida oma majandustegevuse jaoks maksustamise seiskohalt kõige tõhusam ülesehitus.<sup>143</sup> Seega peaks üldine kuritarvitamise vastane meede olema abiks eristamaks lubatud ja lubamatut maksuplaneerimist. Näiteks, selline äriühingu valik, et üks äriühingu struktuuriüksus madala maksumääraga riiki paigutada põhjusel, et sealt saab ka vajaliku tööjõu või muu olulise ressursi, on lubatud. See tuleneb ka otseselt Euroopa Kohtu praktikast<sup>144</sup> ning ka Riigikohtu seisukoht on Euroopa Kohtuga kooskõlas.<sup>145</sup>

Kuivõrd üldine GAAR tugineb majandusliku tõlgendamise reeglina Euroopa Kohtu poolt loodud “täielikult kunstliku tegevuse testile”, tuleb leida, kuidas seda kontseptsiooni sisustada. Felix Lessambo on selgitanud, et kunstlikke tehinguid tuleb määrata võrdleva analüüsiga tehingu vormile ja sisule. Sisu määramisel tuleb kasutada tõendatavaid elemente, nagu näiteks juhtimisstruktuuride asukohti, püsiva asukoha olemasolu ja korrespondeerivat äririski.<sup>146</sup> *Cadbury Schweppes* lahendis selgitas Euroopa Kohus, kuidas määrata seda, et korraldus või

---

<sup>141</sup> M.Lautier. Freedom of establishment: An unearthed toy in the hands of tax planners. Working Paper. University of London. 2009, lk 5. Arvutivõrgus: [http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/MA\\_tax\\_law\\_workingpapers.htm](http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/MA_tax_law_workingpapers.htm). (01.01.2016).

<sup>142</sup> Allen & Overy. EU Anti-Tax Avoidance Directive published: implications for Luxembourg corporate taxpayers. 29.01.2016. Arvutivõrgus: <http://www.allenoverly.com/publications/en-gb/Pages/EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive-published-implications-for-Luxembourg-corporate-taxpayers.aspx> (10.04.2016).

<sup>143</sup> Euroopa Komisjon. Nõukogu Direktiivi ettepanek, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad (viide 42).

<sup>144</sup> Sellel teemal peatus autor käesoleva töö leheküljel 30.

<sup>145</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 p 13; RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11 p 13; RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11 p 18; RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09 p 13.

<sup>146</sup> F. Lessambo. Fundamentals of European Union Direct Tax. 2010, lk 145.

tehing on “täielikult kunstlik”. Esimene tingimus on, et skeemil peab puuduma majanduslik sisu.<sup>147</sup> Teine tingimus on, et selline konstateering peab tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige füüsilise kohaolekuga, st ruumide, tööjõu ja varustuse kaudu.<sup>148</sup> Ross Fraser on leidnud, et seejuures pole siiski piisavalt selge, mida Euroopa Kohtu praktikas tähendab termin “täielikult kunstlik”.<sup>149</sup>

Seega võib Euroopa Kohtu käsitlusest välja lugeda, et fiktiivseks loetakse selline äritegevuse korraldus, millel puudub majanduslik sisu ning mida ei ole võimalik objektiivsete elementide kaudu tuvastada. Selgub ka, et füüsiline kohalolek on oluline selleks, et tegemist ei oleks “täielikult kunstliku” korraldusega. Suzanne Lauritzen Jourdan on sellise tingimuse kohta esitanud põhjendatud küsimuse: “ Kas valdusühingu puhul peaks olema tegelik majandustegevus küsitav, kui majandustegevuseks ei ole vajalik kohalik tööjõud ja ruumid?”<sup>150</sup> Seejuures tuleb aga eristada erinevate äriühingute funktsioone. Mis ühe äriühingu puhul võib olla vajalik, ei pruugi olla vajalik teist liiki äriühingu puhul. Euroopa Komisjoni teatistes on samuti välja toodud, et äriühingute asutamise kontekstis on asjaomaste skeemide majandusliku kohaloleku ja ärilise otstarbekuse määratlemine keeruline. Objektiivsed tegurid, mille abil määrata kindlaks, kas skeemid on piisavalt sisulised, hõlmavad kontrollitavaid kriteeriumeid, nagu juhatuse tegelik asukoht, äriühingu tegelik kohalolek ja äriühingu tegelik kommertsrisk. Siiski ei ole selge, kuidas kõnealuseid kriteeriumeid tuleks kohaldada näiteks kontsernisest finantsteenuste ja valdusühingute suhtes, kelle tegevuseks ei ole üldjuhul vaja märkimisväärset füüsilist olemasolu.<sup>151</sup>

Samuti, kui Felix Lessambo käsitluse kohaselt on vajalik lisaks püsivale asukohale ka korrespondeeriv äririsk, siis Euroopa Kohus ei ole seda vajalikuks pidanud. Lisaks Felix Lessambole on äririski olemasolu vajalikuks pidanud ka Marc Sanders, kelle kohaselt tuleks igas jurisdiktsioonis vältida sellise valdusühingu, finantsühingu või e-äriühingu loomist, millel puudub kohane majanduslik sisu, st puuduvad funktsioonid, riskid, töötajad, otsuse tegemise

---

<sup>147</sup> EK 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p 55.

<sup>148</sup> EK 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, p 67.

<sup>149</sup> R. Fraser. Reviewing the ECJ's Judgment in *Cadbury Schweppes*. 20.10.2006. Arvutivõrgus: <http://www.internationallawoffice.com/Newsletters/Corporate-Tax/United-Kingdom/Herbert-Smith-LLP/Reviewing-the-ECJs-Judgment-in-Cadbury-Schweppes>. (18.04.2016).

<sup>150</sup> S. L. Jourdan. Substance requirements in anti-tax avoidance legislation- the end of tax planning with holding companies? Arvutivõrgus: <http://www.dutchgovernance.nl/wp-content/uploads/Substance-requirements-in-anti-tax-avoidance-legislation.pdf>. (18.04.2016).

<sup>151</sup> Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes (viide 20), lk 4.

voli ja vara.<sup>152</sup> Otsuse tegemise voli olulisust on rõhutanud ka Stephen Balzan ja Elaine Camilleri.<sup>153</sup> Lisaks eelnimetatud autoritele on ka Komisjon rõhutanud, et majandusliku sisu kindlakstegemisel on objektiivseks tunnuseks ka äririsk.<sup>154</sup>

Lisaks fiktiivsusele ehk majandusliku sisu puudumisele on GAAR-is esitatud selle rakendamiseks veel kaks eeldust: peamine eemärk peab olema maksusoodustus ning skeem peab olema vastuolus maksuõigusnormide eesmärgiga. Seega on GAAR selgelt maksude vältimise vastane reegel. Samas jällegi tekib vastuseta küsimus, kuidas ja kas saab GAAR-i rakendada agressiivse maksuplaneerimise korral?

## **2.2. Maksukoormuse vähendamise viiside eristamine Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni tasandil**

OECD on enamik laialdaselt kasutatavad maksudega seonduvad mõisted defineerinud enda maksusõnastikus. Seejuures on tegemist kirjeldatavate definitsioonidega ning kindlasti ei ole loodud definitsioonid siduvad.<sup>155</sup>

OECD maksumõistete sõnastikus on maksudest kõrvalehoidumisele viidatud kui mõistele, mida on raske defineerida, kuid mida tavapäraselt kasutatakse tähistamiseks ebaseaduslikke tehinguid, kus maksukohustus on peidetud või ignoreeritud. Näiteks kui maksumaksja maksab vähem maksu, kui ta tegelikult seaduse järgi peaks maksma seetõttu, et varjab maksuautoriteetide eest oma sissetulekuid või muud informatsiooni. Lisaks mõistele on OECD oma 1987. aasta raportis toonud välja selged maksudest kõrvalehoidumise näited:

1. suutmatus maksuametnikke teavitada maksukohustust kaasatoovast tegevusest;
2. valedeklaratsioonide esitamine;
3. valearvete kasutamine;
4. läbipaistmatud struktuurid;
5. residentsuse muutmine maksuvõlaga; ja

---

<sup>152</sup> M. Sanders. The Importance of Substance in International Tax Planning. Taxand. 21.03.2011. Arvutivõrgus: <http://www.taxand.com/taxands-take/news/importance-substance-international-tax-planning>. (18.04.2016).

<sup>153</sup> S. Balzan; E. Camilleri. The importance of substance in International tax planning. ACT. Arvutivõrgus: <http://www.act.com/mt/articles-publications/Importance-substance-international-tax.php>. (18.04.2016).

<sup>154</sup> Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries. COM (2007)0785 final. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52007DC0785>. (22.04.2016).

<sup>155</sup> OECD. Maksusõnastik. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. (01.04.2016)

6. teistel territooriumitel vahendajate kasutamine eesmärgil, et tulu ei oleks määratav konkreetsele maksumaksjale.<sup>156</sup>

Võrreldes OECD antud definitsiooni EL tasandil oleva definitsiooniga saab öelda, et mõlema puhul on selgelt määratletud, et maksudest kõrvalehoidumise puhul on tegemist ebaseadusliku tegevusega. Maksukohustuse peitmisele ja ignoreerimisele viitamine väljendab ka seda, et maksukohustus on juba tekkinud, mis on sarnane erialakirjanduses ja EL tasandil esineva käsitlusega. Samuti võimaldab see definitsioon seda eristada maksude vältimisest, agressiivsest maksuplaneerimisest ning lubatud maksuplaneerimisest.

Maksude vältimine on OECD maksusõnastiku kohaselt mõiste, mida kasutatakse kirjeldamaks maksumaksja tehinguid, mis peaksid vähendama tema maksukohustust ja kuigi tehing võib olla seaduslik, on see tavaliselt vastuolus seaduse mõttega. Samuti on OECD leidnud, et järgmised kolm elementi on maksude vältimise puhul olemas:

1. keeruline struktuur, millel on vähene majanduslik eesmärk<sup>157</sup>;
2. läbipaistvuse puudumine;
3. seaduselünkade ära kasutamine või seaduslike võimaluste kasutamine selliseks otstarbeks, milleks need ei olnud mõeldud.<sup>158</sup>

Sõnastikus toodud definitsioon maksude vältimise kohta ühtib erialakirjanduses leviva ning EL tasandil kasutatava definitsiooniga selles osas, et tehing võib olla kooskõlas seaduse tekstiga, kuid mitte selle mõttega. Samas on esitatud, et maksude vältimisel on vähene majanduslik eesmärk. See on liiga umbmääraselt esitatud element. EL tasandil on tegemist maksude vältimisega, kui maksueelise saamine on peamine eesmärk. Muud vähemtähtsad majanduslikud eesmärgid võivad seejuures samuti olemas olla selleks, et tehing kvalifitseeruks maksude vältimisena. Seega ei ole OECD tasandil maksude vältimist nii selgelt sisustatud kui EL tasandil. Samas on selle eristamine maksudest kõrvalehoidumisest võimalik seetõttu, et maksude vältimine on ka OECD tasandil mõistetav seaduse tekstiga kooskõlas olevana. Seejuures on aga sarnaselt EL lähenemisele keeruline selle definitsiooni põhjal eristada maksude vältimist agressiivsest maksuplaneerimisest.

---

<sup>156</sup> P.Lampreave. Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions. Bulletin for International Taxation. IMFD. Jaanuar 2013, lk 49. Arvutivõrgus: <http://www.law.hku.hk/aiifl/research/documents/AntiTaxAvoidance-PatriciaL.pdf>. (01.04.2016).

<sup>157</sup> Inglise keeles: a complex structure that lacks economic purpose.

<sup>158</sup> P.Lampreave (viide 156), lk 50.

Agressiivse maksuplaneerimise mõistet OECD maksusõnastikus toodud ei ole. OECD kirjeldas mõistet “agressiivne maksuplaneerimine” esimest korda oma 2008. aasta raportis<sup>159</sup>, millele ta on tuginenud ka mitmes järgnevas raportis<sup>160</sup>. Raporti kohaselt viitab agressiivne maksuplaneerimine kahele murele maksuametite jaoks:

1. Sellist maksupositsiooni hõlmav planeerimine, mis on paikapidav, aga millel on kavatsematud ja ootamatud tagajärjed maksutulule. Maksuametnike mure seondub riskiga, et maksureegleid võib ära kasutada nii, et saavutatakse tulemused, mida seadusandjate poolt ette ei nähta. Seda halvendab tihti pikk periood, mis on skeemide loomise ja müümise ning maksuametnike poolt skeemide avastamise ning vastava seadusandluse jõustamise vahel.
2. Sellise maksupositsiooni võtmine, mis on maksumaksjale soodne ilma veendumata, et on ebakindlus selles osas, kas olulised osad maksutagastuses on kooskõlas seadusega. Maksuametnike mure seondub riskiga, et maksumaksjad ei veendu kahtluse või riski olemasolus vahepealse, halli alasse jääva puhul.<sup>161</sup>

Viimastel aastatel on OECD agressiivset maksuplaneerimist käsitletud eriti intensiivselt BEPS-iga kaasnevas dokumentatsioonis ning mitmes teises analüüsis.<sup>162</sup> Siiski ei ole OECD 2008. aastal loodu osas täiendusi teinud. OECD ei ole seejuures loonud selget agressiivse maksuplaneerimise definitsiooni ega piiritlenud, kas see on maksude vältimise osa või mitte.

Maksuplaneerimine on OECD maksusõnastiku kohaselt “isiku äritegevuse korraldus maksukohustuse vähendamiseks”.<sup>163</sup> Seejuures on jäetud sõnastikus mõiste definitsioon üpris laiaks ja ei ole täpselt määratletud, kas maksuplaneerimine on seaduslik või ebaseaduslik tegevus. Samuti ei ole selle definitsiooniga võimalik piiritleda seda teistest maksukohustuse vähendamiseks kasutatavatest mõistetest. Erialakirjanduses on leitud, et OECD on oma definitsiooniga väljendanud, et maksuplaneerimine on ainus valitsustele aktsepteeritav viis oma maksukohustuse vähendamiseks.<sup>164</sup> Sellest määratlusest järeldub selgelt, et maksuplaneerimine on seaduslik. Kui võtta arvesse eelnimetatud erialakirjanduse käsitlust, et OECD hinnangul on maksuplaneerimine ainus valitsustele aktsepteeritav viis oma maksukohustuse vähendamiseks,

---

<sup>159</sup> OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries. OECD Publishing. 2008, lk 87.

<sup>160</sup> OECD. Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance, lk 107. OECD. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses. Lk 83. OECD. Building Transparent Tax Compliance by Banks. 2009.

<sup>161</sup> OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries (viide 159), lk 87.

<sup>162</sup> OECD. Aggressive tax planning based on after-tax hedging. OECD Publishing. 2013.

<sup>163</sup> OECD Maksusõnastik (viide 155).

<sup>164</sup> R. Eicke. Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US profits from Europe. Concepts, Strategies, Structures. Kluwer Law International. 2009, lk 13.

ei teki probleemi selle eristamiseks maksudest kõrvalehoidumisest ega maksude vältimisest. Agressiivsest maksuplaneerimisest ei ole võimalik seda terminit eristada seetõttu, et OECD tasandil puudub selge mõiste agressiivse maksuplaneerimise kohta. Kui aga lähtuda ainult OECD maksusõnastikus toodud kirjeldusest, siis on maksuplaneerimine OECD käsitusel igasugune maksukohustuse vähendamine, nii seaduslik kui ebaseaduslik ja selles on hõlmatud nii maksudest kõrvalehoidumine, maksude vältimine, agressiivne maksuplaneerimine kui ka lubatud maksuplaneerimine.

### **2.3. Maksukoormuse vähendamise mõistete eristamine Eestis**

#### **2.3.1. Maksudest kõrvalehoidumise ja maksude vältimise eristamine**

Eesti maksuseadustest on mõistet “maksudest kõrvalehoidumine” kasutatud maksukorralduse seaduses, käibemaksuseaduses<sup>165</sup> ja maksualase teabevahetuse seaduses<sup>166</sup>. Mõistet “maksude vältimine” on Eesti maksuseadustest kasutatud vaid käibemaksuseaduses ja sedagi üksikutes sätetes. Õigusakte analüüsides selgub, et legaalseaduse mõistetele antud ei ole.

Kõige olulisem sätte nende mõistete osas on maksukorralduse seaduse § 84, mis sätestab maksuõigusele omase majanduslikust sisust lähtumise reegli. Samuti on maksuõiguses hea usu põhimõtte konkretiseeritud MKS §-s 84.<sup>167</sup> MKS § 84 järgi kohaldatakse juhul, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. See tähendab, et lepinguvabadust ei tohi kuritarvitada maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil.<sup>168</sup> Sätte rakendamisel on kõige olulisem just see, et mida tähendab maksudest kõrvalehoidumise eesmärk? Kas maksudest kõrvalehoidumise mõistes sisaldub ka maksude vältimise kontseptsioon või on see Eesti tasandil eristatav eraldi kontseptsioonina? Kas see hõlmab endas maksudest kõrvalehoidumise eesmärki, maksude vältimise eesmärki või mõlemaid?

Küsimus selle kohta, kas Eesti tasandil hõlmab termin maksudest kõrvalehoidumine ka maksude vältimist, tuleneb sellest, et Eestis kasutatakse mõisteid sünonüümidenä. Üheks heaks näiteks on lahend, kus Tallinna Halduskohus on *Halifax*’i lahendist juhindudes leidnud, et

<sup>165</sup> Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554... RT I, 29.04.2016, 7.

<sup>166</sup> Maksualase teabevahetuse seadus. RT I, 23.12.2014, 15... RT I, 09.02.2016, 2.

<sup>167</sup> L. Lehis (viide 18), lk 54.

<sup>168</sup> L. Lehis (viide 18), lk 54.



residendist füüsilise isiku tulumaksust kõrvalehoidumisega saab tegemist olla juhul, kui on täidetud kaks tingimust. Esiteks peab isik olema saanud tehtavate tehingute tulemusena mingisuguse maksusoodustuse (maksueelise), mille saamine läheb vastuollu residendist füüsilise isiku tulu maksustamise põhimõtete ja eesmärkidega. Teiseks peab kõnealuste tehingute peamine eesmärk olema maksukohustuse vältimine ehk teisisõnu ei tohi tehingutel olla muud arvestatavat majanduslikku sisu peale taotletava maksusoodustuse saamise.<sup>169</sup> Teiste sõnadega on kohus öelnud, et maksudest kõrvalehoidumisega on tegemist siis, kui tehingu peamine eesmärk on maksukohustuse vältimine, st kui tehingul puudub majanduslik sisu.

L. Lehis on selgitanud, et MKS § 84 kirjeldatud juhtumi korral toimub maksuseadustega lubatud võimaluste kuritarvitamine. Maksumaksja hoiab küll tahtlikult maksude tasumisest kõrvele, kuid samas on ta veendunud, et tema valitud maksuplaneerimise viis on seaduslik ja aktsepteeritav. Maksumaksja ei esita valeandmeid, ei võltsi dokumente jne, ta on nõus ausalt tunnistama oma tegu, sest ta usub olevat õigesti käitunud. Seepärast ei ole MKS-i § 84 kirjeldatud juhul tegemist süüteoga, mille eest saaks isikut karistada.<sup>170</sup> L. Lehis on ka välja toonud, et inglise keeles kasutatakse sedalaadi tegevuse tähistamiseks tavaliselt väljendit *tax avoidance*.<sup>171</sup> Seega, kuigi MKS §-s 84 on kasutatud terminit “maksudest kõrvalehoidumine”, on silmas peetud EL ja OECD tasandil levinud terminit “maksude vältimine”, mis ei ole kriminaalkaristust kaasa toov maksukohustuse vähendamise viis. Kuivõrd MKS § 84 kirjeldatud juhtumil ei ole tegemist süüteoga, mille eest saaks isikut karistada, ei ole MKS § 84 kohaldatav kriminaalkaristusega lõppevale maksudest kõrvalehoidumisele, vaid üksnes maksude vältimisele.

Saab täheldada, et Eestis ei eristata üksteisest mõisteid “maksude vältimine” ning “maksudest kõrvalehoidumine”, vaid mõlema tähistamiseks kasutatakse terminit “maksudest kõrvalehoidumine”. Seega hõlmab Eestis mõiste “maksudest kõrvalehoidumine” endas nii kriminaalkaristust kaasa toovat maksudest kõrvalehoidumist kui ka seaduse eesmärgiga vastuolus olevat maksude vältimist.

---

<sup>169</sup> TlnHKO, 28. august 2009, haldusasi nr 3-09-958, p 16 ja p 27

<sup>170</sup> L. Lehis (viide 18), lk 150.

<sup>171</sup> L. Lehis (viide 18), lk 150.

### 2.3.2. Maksudest kõrvalehoidumine

Kui varasemalt oli maksukelmuse kuriteokoosseis eraldi toodud karistusseadustiku §-s 389<sup>2</sup> ja väärteokoosseis maksukorralduse seaduse § 153<sup>2</sup>, siis alates 01.01.2015 on need kehtetud ning selle kuriteokoosseis sisaldub KarS §-s 389<sup>1</sup> ja väärteokoosseis MKS §-s 153<sup>1</sup>. Karistusseadustiku muutmise ja sellega seondult teiste seaduste muutmise seaduse seletuskirja kohaselt oli ühendamine tingitud maksukelmuse ja maksude maksmisest kõrvalehoidmise eristamise õiguslikust küsitavusest.<sup>172</sup> Eesti tasandil on seega nii maksukelmus kui maksudest kõrvalehoidumine karistatavad teod nii väärteona kui kuriteona.

MKS § 153<sup>1</sup> ja KarS § 389<sup>1</sup> näevad ette vastutuse olukorraks, kus maksukohustuslane esitab maksuhaldurile ebaõigeid andmeid (s.o. jätab andmed esitamata või esitab valeandmeid) ning selle tulemusena on maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv maksusumma tegelikust väiksem või tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma tegelikust suurem. Sõltuvalt sellest, kas ebaõigete andmete esitamise tulemusena tasumisele kuuluv maksusumma on vähenenud või on tagastamisele või tasaarvestamisele kuuluv maksusumma suurenenud määral, mis on suurele kahjule vastavast summast väiksem või sellega vähemalt võrdne, on ebaõigete andmete esitamine kas väärtegu või kuritegu.<sup>173</sup>

Sellest nähtub, et ka Eestis on maksudest kõrvalehoidumisega tegemist siis, kui maksukohustus on juba tekkinud ning maksuhaldurile esitatakse ebaõigeid andmeid enda maksukohustuse vähendamiseks. Sarnaselt EL ja OECD käsitlustele on maksudest kõrvalehoidumine ka Eestis ebaseaduslik maksukohustuse vähendamise viis.

### 2.3.3. Maksude vältimine

Kuigi Eesti tasandil on maksude vältimine hõlmatud mõistes “maksudest kõrvalehoidumine”, nimetab autor selguse huvides sellist maksudest kõrvalehoidumise viisi, mis ei ole süüteo ega kuriteona käsitletav, maksude vältimiseks.

Kohtupraktikat analüüsides on võimalik tuvastada, et sarnaselt Euroopa Kohtule on ka Riigikohus lähenenud maksude vältimisele läbi kujundusvõimaluste kuritarvitamise. Näiteks

<sup>172</sup> Karistusseadustiku muutmise ja sellega seondult teiste seaduste muutmise seadus 554 SE, Seletuskiri. lk 89.

<sup>173</sup> T. Pikamäe. Maksualased süüteod- millal võib maksu määramisega kaasneda karistus? – Maksumaksja. 2011, nr 10. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1286>. (22.04.2016).

on Riigikohus rõhutanud, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel (n-ö kuritarvitamisel).<sup>174</sup> Sellest Riigikohtu seisukohast saab välja lugeda selle, et eristada tuleb mõisteid lubatud maksuplaneerimine ja maksude vältimine, mille tähistamiseks kasutatakse Eestis terminit “maksudest kõrvalehoidumine”. Käesoleva töö autor teeb sellise järelduse seetõttu, et Riigikohus on väljendanud, et eristada tuleb seaduslikku maksuobjekti tekkimise lubatud vältimist maksudest kõrvalehoidumisest ning maksude vältimise puhul ei saa kindlasti olla tegemist seadusliku lubatud vältimisega, kuivõrd maksude vältimine oma olemuselt on enamasti seaduse eesmärgiga vastuolus olev tegevus.

Riigikohus on mitmes oma lahendis rõhutanud, et sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, võiksid olla näiteks:

1. tehingu ebakohasus (see tähendab, et teadlikud ja sõltumatud tehingupooled ei oleks tavaliselt sellises olukorras sellist tehingut teinud);
2. ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise, st kohane tehing annaks kõrgema maksukoormuse;
3. mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks (ei ole arvestatavaid põhjuseid, miks reeglipärasest kõrvalekalduv tehing oleks mõistlikum).<sup>175</sup>

See tähendab, et Riigikohtu hinnangul peab õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamiseks esinema soov saada maksueelist ning seejuures on maksueelise saamise soov sellise ebakohase tehingu tegemise peamine eesmärk.

Seega on samuti oluline, kas MKS § 84 toodud eesmärk maksudest kõrvalehoidumiseks peab olema ainus eesmärk või kohaldub see ka olukorrale, kus see on üks mitmest eesmärgist? Kuigi seaduse tasandil ei ole reguleeritud, kuidas tuleb maksuametnikul maksudest kõrvalehoidumise eesmärki sisustada, on selle sätte tõlgendamise kohta kogunenud mahukas Riigikohtu praktika.<sup>176</sup>

---

<sup>174</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 punkt 19.

<sup>175</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09, p 19; RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09 p 19.

<sup>176</sup> RKHKo 11.01.2007, 3-3-1-62-06; RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07; RKHKo 06.11.2008, 3-3-1-57-08; RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09; RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09; RKHKo 09.12.2009, 3-3-1-67-09; RKHKo 20.01.2010, 3-3-1-74-09; RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11; RKHKo 26.09.2011, 3-3-1-42-11

Riigikohtu praktika järgi on MKS § 84 kohaldamine õigustatud juhul, kui tegemist on tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist.<sup>177</sup> Riigikohus on samuti selgitanud, et MKS § 84 alusel tuleb maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavaks tehinguks lugeda ka aktsiate võõrandamise tehingut, kui selle tehingu peamiseks eesmärgiks on maksukohustuse tekkimise vältimine, maksukohustuse edasilükkamine või maksusoodustuse saamine. Selline seisukoht on kooskõlas Euroopa Kohtu lahendiga asjas C-425/06 (punktid 74 ja 75), mille kohaselt maksustamist ei välista asjaolu, kui vaidlusalusel tehingul on ka majanduslikud eesmärgid, kuid tehingu peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine.<sup>178</sup> Sellest Riigikohtu seisukohast ning toodud Euroopa Kohtu seisukohast saab järeldada, et maksude vältimise eesmärk võib olla toimingu eesmärgiks, kuid see ei tohi olla seejuures toimingu peamine eesmärk, vaid sellele lisaks peavad esinema ka muud toimingu majanduslikku sisu näitavad eesmärgid. Seega on MKS § 84 kohaldatav ainult siis, kui maksueelise saamine oli tehingu ainus või peamine eesmärk. T. Grauberg on samuti rõhutanud, et kui tehingul oli ka muid eesmärke, siis MKS § 84 rakendada ei saa.<sup>179</sup>

Praktikas on peamise eesmärgi väljaselgitamine kindlasti raskendatud. Samuti on ilmne, et tehinguid, mille peamiseks eesmärgiks on ainult maksueelise saamine, on vähe. Riigikohtu praktika kohaselt ei saa sellise eesmärgi tuvastamisel alati lähtuda maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest, sest nende väljaselgitamine pole sageli võimalik. Määravaks võivad osutuda faktilised asjaolud, mis kinnitavad tulumaksust kõrvalehoidumist. Riigikohus on korduvalt väljendanud, et õigusselgus ja -kindlus oleksid paremini tagatud, kui selliste faktiliste asjaolude arvestamine oleks sätestatud seadusega või määrusega. Siiski ei saa välistada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest ja sellise järelduse eiramine oleks ebamõistlik.<sup>180</sup> Seejuures ei ole Riigikohtu hinnangul vaja subjektiivseid kaalutlusi välja selgitada, kui tehingutel on juriidilisele vormile vastav majanduslik sisu. Subjektiivseid kaalutlusi tuleb arvesse võtta siis, kui need väljendavad tahet saavutada eelis kunstlikult loodud tingimuste abil.<sup>181</sup>

Riigikohus on samuti selgitanud, et MKS § 84 kohaldamiseks peab maksuhaldur tuvastama, et maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise

---

<sup>177</sup> RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09 p 12.

<sup>178</sup> RKHKo 06.11.2008, 3-3-1-57-08, p 6.

<sup>179</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. – MaksuMaksja. 2009, nr 1, lk 34-38.

<sup>180</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 p 16; RKHKo 06.11.2008, 3-3-1-57-08 p 13; RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11 p 17.

<sup>181</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 p 16.

vältimiseks moonutatud õiguslik vorm.<sup>182</sup> See tähendab, et MKS § 84 kohaldamise eelduseks on tahtlus.

Seega on tuvastatav, et nii maksude vältimise kontseptsiooni kui ka maksudest kõrvalehoidumise kontseptsiooni puhul on tegemist tahtliku maksukoormuse vähendamise viisiga. Erinevalt maksudest kõrvalehoidumisest on maksude vältimise puhul aga maksumaksja veendunud, et valitud maksukoormuse vähendamise viis on seaduslik ja aktsepteeritav. MKS § 84 puhul on tegemist sisu ja vormi erinevusega. Seega on see suunatud tulevikus tekkiva maksukohustuse vähendamisele. Selline tulevikku suunatud maksukohustuse vähendamine on kvalifitseeritav maksude vältimisena ja selline maksukohustuse vähendamise viis karistatav ei ole. Tegemist ei ole aga seadusliku maksuplaneerimisega, kui tehingu vorm ja majanduslik sisu erinevad.

Näiteks saab äriühingu maksukohustuse vähendamisel laenu andmisel väga edukalt kasutada MKS §-i 84. Riigikohus on selgitanud, et tulumaksuga maksustamine TuMS § 52 lg 2 p 1 alusel on õigustatud eelkõige siis, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt võimatuks. Laen võib osutada laenuandja ettevõtlusega mitteseotud väljamakseks näiteks juhul, kui laenusaaaja tegevus raha kasutamisel viitab ilmselgelt tagasimaksmise võimatusele. Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Hinnates laenusaaaja suutlikkust laenu tagasi maksta on oluline arvestada ka tagatise olemasolu.<sup>183</sup> MKS § 84 võimaldab majandusliku tõlgendamise meetodi abil käsitleda laenu andja poolt laenu andmisena kvalifitseeritud tehingut vastavalt selle tegelikule majanduslikule sisule. Ka laen, mis algselt on ettevõtlusega seotud, võib pärast laenulepingu tingimuste hilisemat muutmist (näiteks tagasimakse tähtaja pikendamine vms) osutada ettevõtlusega mitteseotuks ning kuulub siiski tulumaksuga maksustamisele.<sup>184</sup>

OECD ja EL käsitluses on selgus selles osas, et maksude vältimine on tegevus kooskõlas seaduse teksti, kuid mitte selle mõttega, mistõttu ei saa tegemist olla lubatud maksuplaneerimisega. Samuti eristatakse nendes lähenemistes maksude vältimist selgelt maksudest kõrvalehoidumisest kui täielikult tahtlikust ebaseaduslikust tegevusest. Eesti erineb seega nendest selle poolest, et kuigi erinevate tagajärgedega maksukoormuse vähendamise

<sup>182</sup> RKHK 17.06.2009, 3-3-1-23-09 p. 14.

<sup>183</sup> RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07 p 19.

<sup>184</sup> RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07 p 24.

viisid on olemas, ei eristata terminoloogiliselt maksude vältimist maksude kõrvalehoidumisest.

Kuigi mõlema kontseptsiooni eesmärk on maksukohustuse vähendamine, tuleb termineid siiski õiguslikult eristada, kuivõrd üks toob kaasa kriminaalvastutuse ja teine üksnes maksusuhte ümberkvalifitseerimise. Äriühingul on Eesti maksureeglite valguses keeruline aru saada, milline tegevus on käsitletav maksudest kõrvalehoidumisena, mis toob kaasa kriminaalkaristuse ja milline on selline maksudest kõrvalehoidumine, mis seda kaasa ei too.

#### **2.3.4. Näilik (teeseldud) tehing ja hea usu põhimõte**

Üks võimalik viis oma maksukohustuse vähendamiseks on näilike tehingute tegemine (nt olematute kulutuste näitamine).<sup>185</sup> Võrreldes MKS §-iga 84, mis räägib vormi ja sisu erinevustest, kirjeldab MKS § 83 tühiste tehingute arvestamist maksustamisel. MKS § 83 lõike 4 kohaselt ei võeta näilikku tehingut maksustamisel arvesse. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid.

Eesti maksuseaduste kommentaarides on L. Lehis välja toonud, et TuMS § 52 lg 2 punktid 2-5 ja lõige 3 kehtestati samuti 2000. aastal eesmärgiga takistada Eestis maksuvaba kasumi varjatud kujul väljaviimist näilike tehingute kaudu. Kuna vahepeal on Eesti maksuõigus arenenud ning loonud piisavalt võimalusi tõestada tehingu näilikkust või ettevõtlusega mitteseotust, ei ole taolised erisätted sellisel kujul praegu enam vajalikud.<sup>186</sup>

Kui varasemalt oli MKS § 83 lõike 4 sisuks teeseldud tehingute maksustamise reguleerimine, siis alates 1. jaanuarist 2009 kohaldub säte näilikele tehingutele. Sõnastuse muudatuse tingis vajadus viia MKS kooskõlla tsiviilseadustiku üldosa seadusega (edaspidi TsÜS), kuna kehtivas TsÜS-is ei räägita teeseldud tehingust vaid näilikust tehingust.<sup>187</sup> Seega oli sätte muudatus vaid terminoloogiline ning sätte sisu jäi samaks.

Riigikohtu praktika kohaselt saab MKS § 83 lõiget 4 kohaldada olukorras, kus tehing tehakse teise tehingu varjamiseks või teeseldakse tehingu toimumist üldse (tehingut pole toimunud ning soovitud on üksnes jätta muljet tehingu olemasolust).<sup>188</sup> Seega kohaldub MKS § 83 lõige 4

---

<sup>185</sup> L. Lehis (viide 18), lk 53.

<sup>186</sup> L. Lehis (viide 2), lk 171.

<sup>187</sup> Maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seadus 377 SE. Seletuskiri, lk 5.

<sup>188</sup> RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 18.

kahel juhul: kui tehinguga varjatakse teist tehingut või tehingut pole üldse olemas ning selle toimumist teeseldakse.

Kui võrrelda situatsioone, millal kohaldub MKS § 84 ja MKS § 83 lõige 4, siis T. Grauberg on selgitanud, et MKS § 84 tõlgendus on laiem ulatuses, hõlmates kõiki maksumaksja eelnevaid ja järgnevaid tehinguid ning võimaldades teha järeldust, kas isik on kujundanud sellised õigussuhted, millel on maksude vältimise tunnused.<sup>189</sup>

Sarnaselt MKS §-le 84 on ka MKS § 83 lõike 4 kohaldamisel vaja tuvastada lepingupoolte tahtlus saada maksueelist.<sup>190</sup> Maksuhalduril on pädevus sekkuda ainult siis, kui näiliku tehingu kaudu soovitakse saada maksueelist. Maksueelis tähendab seda, et kohane tehing annab kõrgema maksukoormuse.<sup>191</sup> Maksueelis on vaja tuvastada, kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks. Kui tehingut pole üldse toimunud, siis jääb see sõltumata maksueelisest arvesse võtmata.<sup>192</sup> Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, tuleb tuvastada, mille poolest varjatud tehingu tegelikule majanduslikule sisule vastav maksustamine erineb selle tehingu maksustamisest, millena lepingupooled lepingu vormistasid.<sup>193</sup>

Küsimust näilike tehingute ja maksudest kõrvalehoidumise (maksude vältimise) tehingute eristamise kohta on ka varasemalt lahendatud. Kui A. Kurist on selgitanud, et mitteaktsepteeritava maksude vältimise valdkonda kuuluvad vähest majanduslikku sisu omavad või teeseldud tehingud, mille ainsaks eesmärgiks on maksukohustuse vähendamine,<sup>194</sup> siis V. Lopman on seisukohal, et näilikud tehingud pole oma olemuselt maksudest kõrvalehoidumise tehingud.<sup>195</sup> Lopman põhjendab oma seisukohta sellega, et näilikku tehingut selle tühisuse tõttu ei eksisteeri, kuid maksunormist kõrvalehoidumiseks tehtud tehing peab oma eesmärgi saavutamiseks olema kehtiv.<sup>196</sup> Kuigi näilik tehing oma olemuselt ei pruugi olla maksukohustuse vähendamise tehing ja suunatud vaid maksueelise saamisele, on maksueelise saamine siiski näilikut tehingut tehes arvestatav argument. Arvestades seda, et näiliku tehingu puhul, mida reaalselt olemas ei ole, esitatakse maksuhaldurile valeandmeid toimunud tehingu kohta, millega kas siis suurendatakse tagasinõudekohustust või vähendatakse enda maksukohustust, on näilik tehing kvalifitseeritav maksudest kõrvalehoidumise alla.

---

<sup>189</sup> T. Grauberg. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel (viide 179).

<sup>190</sup> RKHKo 09.12.2009, 3-3-1-67-09, p 18.

<sup>191</sup> L. Lehis. (viide 2), lk 37.

<sup>192</sup> RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11, p 19.

<sup>193</sup> L. Lehis.(viide 2), lk 37.

<sup>194</sup> A. Kurist. Maksumõisted selgeks! Maksumaksja 2001 nr 3, lk 25-26.

<sup>195</sup> V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Juridica 2005, nr 7, lk 500.

<sup>196</sup> V. Lopman (viide 195).

Selline näilik tehing, mis on suunatud muu tehingu varjamiseks (ehk teeseldud tehing) on kvalifitseeritav maksude vältimise kontseptsiooni alla. Näiteks juhul, kui kasutatakse kontserni sisest laenude andmist ning tegelikkuses ei ole tegemist laenu andmisega, vaid kasumi riigist välja suunamisega, saab maksuhaldur kohaldada MKS § 83 lõiget 4 ning maksustada tehingut vastavalt varjatud tehingule.

Üldiselt eraõigusest tuntav "hea usu põhimõte" on kohaldatav ka maksuõiguses ning seda on ka Riigikohus mitmes oma maksude kohta käivas lahendis kasutanud. Hea usu põhimõte on maksuõiguses rohkem kasutusel olnud käibemaksu vallas ning Riigikohus on sõnastanud põhimõtte, et käibemaksukohustuslasest ostja on tegutsenud heas usus, kui ta eeldas, et arvel kauba müüjana märgitud isik on ka tegelik kauba müüja ning kui ta on sealjuures üles näidanud äris nõutavat või tavapärast hoolsust müüja tuvastamiseks.<sup>197</sup> Heauskus on oluline ostja jaoks eelkõige selleks, et ta ei vastutaks maksuõigusrikkumise eest ning puuduks alus piirata tema sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust.

Seejuures on näha ka selle põhimõtte kasutamist tulumaksu kohta käivates lahendites. Riigikohus on selgitanud, et ka tulumaksu määramisel on oluline, kas ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga. Kui ostja pidi teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga, on tulumaksu määramine põhjendatud, kui ostja aga ei pidanudki teadma, et tegemist pole tegeliku müüjaga, on tulumaksu määramine põhjendamatu sellest hoolimata, kui hiljem selgub, et müüjana märgitud isik ei saanud olla tegelik müüja. "Pidi teadma" tähendab tulumaksu määramisel sellist olukorda, kus puuduvad otsesed tõendid, et ostja teadis, et tegemist pole tegeliku müüjaga, kuid kaudsed tõendid ja asjaolud kogumis näitavad äris mõistlikult käituvale isikule seda veenvalt.<sup>198</sup>

Seega on heas usus tegutseval äriühingul võimalik sellele põhimõttele tugineda ning heauskne ostja ei vastuta müüja tegevuse õigusvastasuse eest.

---

<sup>197</sup> RKHKo 16.04.2003, 3-3-1-29-03, p 9 ja 10; RKHKo 5.05.2003, 3-3-1-39-03 p 11 ja 12; RKHKo 8.05.2003, 3-3-1-43-03 p 9-11; RKHKo 02.06.2003, 3-3-1-40-03 p 8, 9 ja 13; RKHKo 12.06.2003, 12. juuni 2003, 3-3-1-52-03 p 10-12; RKHKo 20.06.2003, 3-3-1-49-03 p 18; RKHKo 02.10.2003, 3-3-1-50-03 p 9.

<sup>198</sup> RKHKo 01.02.2012, 3-3-1-60-11, p 28.



### 2.3.5. Agressiivne ja lubatud maksuplaneerimine

Eesti õigusaktides ei ole kasutatud termineid maksuplaneerimine ega agressiivne maksuplaneerimine. Kohtupraktika ei ole samuti sisustanud mõistet agressiivne maksuplaneerimine, kuid lubatud maksuplaneerimise osas on Riigikohus seisukoha võtnud. Riigikohus on leidnud, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muuhulgas maksunduslike kaalutlustega ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus.<sup>199</sup> Riigikohus ei ole seda seisukohta oma hilisemates lahendites muutnud ja leiab jätkuvalt, et maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutululu oleks võimalikult suur. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.<sup>200</sup> See Riigikohtu käsitus on sarnane Euroopa Kohtu käsitlusele, et tuleb järgida maksuseadusi ning lisaks maksunduslikele kaalutlustele peab tehingute sisu ja vorm olema kooskõlas.

Tänapäeva maksuõigus pakub maksumaksjale üsnagi suurel hulgal seadusliku maksuplaneerimise võimalusi mitmesuguste maksusoodustuste ja muude sarnaste hüvede näol. Kuna juriidiliste isikute jaotamata kasumit ei maksustata tulumaksuga, siis ei ole midagi karistatavat ega taunitavat selles, kui füüsiline isik kasutab investeeringute haldamiseks äriühingut, et oleks võimalik investeeringuid maksuvabalt võõrandada ja uutega asendada.<sup>201</sup>

Saab öelda, et nii EL, OECD kui ka Eesti tasandil on ühine seisukoht, et lubatud on selline maksuplaneerimine, mille majanduslik sisu vastab tehingu vormile ning mis on kehtestatud maksureeglitega kooskõlas. Seejuures on aga nende kõigi käsitluste puhul keeruline eristada lubatud maksuplaneerimist agressiivsest maksuplaneerimisest. Eesti puhul eristatakse maksude vältimist läbi selle, et võrreldakse, kas tehingu majanduslik sisu ja vorm on kooskõlas. Maksudest kõrvalehoidumisest teisi maksukohustuse vähendamise viise eristada on kõikide käsitluste kohaselt võimalik.

<sup>199</sup> RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09.

<sup>200</sup> RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09 p 13; RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11 p 13; RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11 p 18; RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09 p 13.

<sup>201</sup> L. Lehis (viide 18), lk 149.

### 3. MAKSUDE PLANEERIMISEKS KASUTATAVAD SKEEMID

#### 3.1. Agressiivse maksuplaneerimise mudelskeemid

Põhjusel, et õigusaktidest ning kohtupraktikast ei selgu üheselt, milline on piir lubatud ja lubamatu maksude planeerimise ehk täpsemalt agressiivse ja lubatud maksuplaneerimise vahel, analüüsib autor maksude planeerimise skeeme, mis on arvatud agressiivse maksuplaneerimise alla, püüdes tuvastada, kas skeemide analüüsimise abil on võimalik leida piir, millest alates on maksude planeerimine õiguspärane. Agressiivsete maksude planeerimise skeemid võtab autor aluseks seepärast, et agressiivne maksude planeerimine on kõige lähemal asuv lubamatu maksukoormuse vähendamise viis lubatud maksude planeerimisele ning nende omavahelise piiri tuvastamine on kohtupraktika ning teooria analüüsimisel osutunud kõige keerulisemaks.

Londoni Queen Mary Ülikooli õppejõud Christiana HJI Panayi on väljendanud, et enamasti on agressiivse maksuplaneerimise puhul ebaselge, millal on see õiguspärane ja millal mitte. Kas õiguspärasuse osas on piir siis, kui maksude planeerimise tulemus viib topeltmittemaksustamiseni? Kui topeltmittemaksustamist ei ole, kas siis sellepärast, et makse on vähendatud? Millises ulatuses maksude vähendamine on kohane? Selliseid küsimusi esitades on ka küsija ise tõdenud, et need on väga keerulised küsimused.<sup>202</sup> Ka mitmed teised autorid on tõdenud, et ei ole olemas ühtset või universaalset lähenemist lubatud ja agressiivse maksuplaneerimise eristamiseks.<sup>203</sup> Ka Euroopa Parlamendi tehtud uuringus on selgitatud, et tihti võetakse agressiivse maksuplaneerimise eest maksuhaldurite poolt vastutusele ning see on kohtu otsustada, kas tegevus oli vaid agressiivne või seadusaktidega vastuolus.<sup>204</sup> Seega võib sellest välja lugeda, et iga agressiivne maksude planeerimine ei ole ebaseaduslik.

Suur osa maksuplaneerimise viise, mida äriühingud oma maksukohustuse vähendamiseks on pikka aega kasutanud ning siiani kasutavad, on tänaseks päevaks arvatavad maksude vältimise või agressiivse maksuplaneerimise hulka kuuluvateks ning on leidnud kajastust paljudes OECD ja EL agressiivse maksuplaneerimist ja maksude vältimist kajastavates raportites. Kõige rohkem on agressiivse maksuplaneerimise viisidest saanud viimastel aastatel tähelepanu maksubaasi kahanemist ja kasumite ümberpaigutamist (BEPS: *base erosion and profit shifting*) hõlmavad skeemid.<sup>205</sup> Nii OECD kui ka EL on mitmeid aastaid teinud tööd, et adresseerida

---

<sup>202</sup> C. HJI. Panayi (viide 81), lk 40.

<sup>203</sup> M.T. Evers, I.Meier, and C.Spengel. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting suitable to combat international profit shifting? 2014, lk 1. Arvutivõrgus: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14015.pdf>. (28.04.2016).

<sup>204</sup> R.Dover, jt (viide 96), lk 4.

<sup>205</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.12.02.2013, lk 5.

nendest maksukoormuse vähendamise viisidest tulenevaid probleeme. Sellised kasumi ümbersuunamised, mis vähendavad siseriiklikku maksubaasi, ei ole aga kindlasti uued, sest ka OECD avaldas juba 1998. aastal raporti kahjuliku maksukonkurentsi kohta.<sup>206</sup> Kuigi USA-s on neid probleeme arutatud kauem, ilmusid probleemid maksubaasi kahanemise ja kasumite ümberpaigutamisega Euroopa ja OECD kursile aktuaalsemalt 2012. aastal.<sup>207</sup>

Kui üldiselt omab OECD salajast andmebaasi, kus on üle 400 erineva agressiivse maksuplaneerimise skeemi,<sup>208</sup> siis on OECD oma 2013. aasta BEPS raportis<sup>209</sup> välja toonud kolm BEPS struktuuridega seonduvat hargmaiste äriühingute poolt kasutatavat agressiivse maksuplaneerimise mudelskeemi:

1. Võimendatud ülevõtmine koos võlavähendamisega ja vahendavate valdusühingutega (*Leveraged acquisition with debt push-down and use of intermediate holding companies*);
2. Elektrooniline kaubandusstruktuur, kasutades kulude jagamise kokkuleppe kaudu kahetasandilist immateriaalse vara ülekande skeemi (*An E-commerce structure using a two-tiered structure and transfer of intangibles under a cost-contribution arrangement*);
3. Tootmistegevuste üleandmine koos toetava immateriaalse varaga kulude jagamise kokkuleppe alusel (*A transfer of manufacturing operations together with a transfer of supporting intangibles under a cost-contribution arrangement*).

Toodud skeemide osas on OECD märkinud, et need kõik tunduvad kasutatud riikide maksusüsteemide järgi täiesti seaduslikud.<sup>210</sup> Kui skeeme lähemalt uurida, on näha, et peamiselt iseloomustab skeeme digitaalühiskonnale iseloomulike võimaluste ära kasutamine.

---

<sup>206</sup> OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD Publishing. Paris. 1998. Arvutivõrgus: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en). (10.04.2016).

<sup>207</sup> H.J. Ault (viide 30), lk 1196.

<sup>208</sup> OECD. OECD's work on tax planning. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>. (10.04.2016).

<sup>209</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (viide 205), lk 74-80. OECD. "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements". 2014, lk.33-34.

<sup>210</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (viide 205),lk.73.

Agressiivse maksuplaneerimise aktuaalsuse kontekstis on ka Euroopa Komisjon 2015. aastal välja toonud agressiivse maksuplaneerimise kirjeldamiseks 7 mudelskeemi,<sup>211</sup> seejuures kolme puhul on aluseks võetud OECD poolt 2013. aastal identifitseeritud maksustruktuurid:

1. Maksuparadiisi laenustruktuur (*An offshore loan structure*);
2. Hübriidlaenu struktuur (*Hybrid loan ATP structure*) OECD struktuuri baasil;
3. Hübriidühingu agressiivse maksuplaneerimise struktuur (*A hybrid entity ATP structure*);
4. Intressivaba laen (*An interest-free loan ATP structure*);
5. Intellektuaalomandist saadav tulu (*A Patent-box ATP structure*);
6. Kahetasandiline IP struktuur koos kulude jagamise kokkuleppega (*A two-tiered IP structure with a cost-contribution arrangement*) OECD struktuuri baasil;
7. Ühetasandiline IP ja kulude jagamise kokkulepe (*A one-tiered IP and cost-contribution arrangement*) OECD struktuuri baasil.

Nii OECD kui ka Komisjoni poolt valitud skeemid on maksubaasi vähendamiseks ja kasumi ümbersuunamiseks kasutatavad tehnikad. Nendeks kasutatavad skeemid võivad olla ja tihti ongi keerulised, kuid idee selle taga on lihtne- suunata kasumid ühest riigist teise, et saada eeliseid maksumääradest, mis on madalamad kui seal riigis, kus kasum loodi.<sup>212</sup> See tähendab, et äriühingute tulumaksu laekumine väheneb märgatavalt.<sup>213</sup> Samuti tuleb tähele panna, et toodud skeemid on kõige kasutoovamad just hargmaisele äriühingule.

Kui arvestada, et Euroopa keskmine äriühingu tulumaksumäär on 18.7 %, <sup>214</sup> siis on Eesti oma tulumaksuga 20% käsitletav ka kui kõrge maksumääraga riik, mistõttu võib olla võimalik, et Eestist suunatakse kasum läbi agressiivse maksuplaneerimise madala maksumääraga riiki.

Agressiivse maksuplaneerimise strateegiad koosnevad tihti erinevatest tehnikatest, mille koostoimel saavutatakse soovitud tulemus.<sup>215</sup> Lisaks kasutatakse ära erinevate maksusüsteemide omavahelist toimet.<sup>216</sup> Nii OECD kui ja EL tasandil on väljendatud, et

---

<sup>211</sup> H. Meldgaard, jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. European Commission. 23.12.2015, lk 23. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf) (10.04.2016)

<sup>212</sup> P. Love. What is BEPS and how can you stop it? (viide 40).

<sup>213</sup> Euroopa Parlament. Maksusõnavara (viide 16).

<sup>214</sup> K. Pomerleau. Corporate Income Tax rates around the world, 2015. TaxFoundation. 01.10.2015. Arvutivõrgus: <http://taxfoundation.org/article/corporate-income-tax-rates-around-world-2015>. (18.04.2016).

<sup>215</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 12.

<sup>216</sup> M. P. Devereux; J. Vella. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? - Fiscal Studies. 2014, Vol 35. No. 4, lk 449.

agressiivsel maksuplaneerimise juures saab eristada kindlaid mehhanisme ja tehnikaid, mis viitavad rahvusvahelise maksunduse reeglite kitsaskohtadele,<sup>217</sup> mis on suuresti BEPS-i tegevuskava poolt identifitseeritud.

Näiteks kasutavad hargmaised äriühingud ära seda, et riikidel on erinevad reeglid residentsuse kohta; on võimalik vältida püsiva tegevuskoha teket; siirdehindade regulatsioonis valitsevad puudused, s.h kulude jagamise kokkulepete ja riski hindamise osas; esinevad raskused määramaks täpset turuväärtusele vastavat hinda äriühingu sisestele tehingutele siirdehindade eesmärgil; maksukohustuse edasilükkamise süsteemi olemasolu ühes riigis; riigi valmisolek, et seda kasutatakse sihtäriühingu asukohana; jne.<sup>218</sup>

Komisjon on enda poolt määratletud skeemide osas selgitanud, et need on valitud tulenevalt Komisjoni antud definitsioonist agressiivse maksuplaneerimise kohta.<sup>219</sup> Käesoleva töö I peatükis toodud Komisjoni agressiivse maksuplaneerimise definitsiooni<sup>220</sup> kohaselt on agressiivse maksuplaneerimise tagajärgedeks maksu topeltmahaarvamine ja topeltmittemaksustamine. See tähendab, et nii OECD poolt identifitseeritud kolm struktuuri ning neile lisaks EL poolt identifitseeritud neli struktuuri omavad kõik endas tagajärge, milleks on maksu topeltmahaarvamine või topeltmittemaksustamine. Seega saab eelduslikult järeldada, et struktuuride puhul, mille tagajärjeks ei ole topeltmahaarvamine või topeltmittemaksustamine, ei ole tegemist agressiivse maksuplaneerimisega.

Kuivõrd kõikide eeltoodud skeemide analüüsimise korral väljuks töö autor magistritööle esitatud töö mahust, käsitleb autor järgnevalt kõiki skeeme ühendavaid elemente ning tehnikaid.

---

<sup>217</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 4.

<sup>218</sup> Euroopa Parlament. Nominal vs. Effective Corporate Tax Rates Applied by Multinational Enterprises. 2015, lk 22.  
Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563450/IPOL\\_IDA\(2015\)563450\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563450/IPOL_IDA(2015)563450_EN.pdf). (10.04.2016).

<sup>219</sup> H. Meldgaard, jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators (viide 211), lk 23.

<sup>220</sup> Agressiivne maksuplaneerimine koosneb konkreetse maksusüsteemi elementide või kahe või rohkema maksusüsteemi ebakõlade ära kasutamises eesmärgiga maksukohustust vähendada. Agressiivne maksuplaneerimine võib võtta erinevaid vorme. Selle tagajärjed hõlmavad topelt mahaarvamist ja topelt maksustamata jätmist.

### **3.2. Maksude planeerimiseks kasutatavate skeemide peamised elemendid**

Nagu eelpool mainitud, identifitseeris OECD 2013. aasta BEPS raportis mitmed BEPS-iga seotud tulumaksu puhul kasutatavad strateegiad ning tõi välja, et igas BEPS-i hõlmav maksuplaneerimise skeem on peamiselt kantud neljast elemendist, milleks on:

- Maksustamise vähendamine sihtriigis (*market country*), mis on tavaliselt keskmise või kõrge maksumääraga riik;
- Madal või puuduv kinnipeetav maks allikariigis, mis on tavaliselt kõrge maksumääraga riik;
- Madal või puuduv maksustamine saaja tasandil (mis saavutatakse läbi madala maksumääraga riikide, soodusrežiimide või hübriidinstrumentide erinevuste); ning
- Puuduv jooksev madalalt maksustatud kasumi maksustamine lõpliku emaühingu tasandil.<sup>221</sup>

Iga elemendi toimimiseks kasutatakse erinevaid viise, et maksustamist vähendada või saavutada täielik maksustamise puudumine. Neid viise analüüsides saab tuvastada, millised tegevused on äriühingute puhul kõige rohkem maksustamise vähendamiseks või mittemaksustamiseks kasutatavad. Samuti tuleb võimalusel tuvastada, kas ja kus on piir, millest alates ei ole nende tegevuste puhul tegemist agressiivse maksuplaneerimise, vaid lubatud maksuplaneerimisega.

#### **3.2.1. Maksustamise vähendamine sihtriigis**

##### **3.2.1.1. Püsiva tegevuskoha tekke vältimine**

Selleks, et vähendada maksustamist kõrge maksumääraga sihtriigis, on üheks võimaluseks kasutada skeeme, mis võimaldavad vältida maksukohustuslaseks registreerimise kohustust, kas siis kasutades internetipõhiseid müügiviise või muid tehnikaid, mis väldivad püsiva tegevuskoha teket.<sup>222</sup> Püsiva tegevuskoha teket vältides on võimalik saavutada kasumi mittemaksustamine, kuna peamiselt on kasumi maksustamiseks vajalik püsiv tegevuskoht selles riigis. Seda seetõttu, et välisriigi äriühingu majandustegevusest saadud tulu võib

---

<sup>221</sup> OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting (viide 205), lk 73 jj. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 101.

<sup>222</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 102.

maksustada tuluallikariigis üksnes juhul, kui püsiv tegevuskoht asub tuluallikariigis ning tulu on püsivale tegevuskohale omistatav.<sup>223</sup> See põhimõte tuleneb ka OECD mudellepingu artiklitest 5 ja 7, mille kohaselt kuulub äriühingu tulu maksustamisele riigis, milles ta on mitteresident ainult siis, kui tal on seal püsiv tegevuskoht.<sup>224</sup> Kuigi püsiva tegevuskoha tekkimise vältimine iseenesest ei ole BEPS-ile viitav, võib selline kahtlus tekkida siis, kui välditakse maksustamist ka asukohariigis ning tulemuseks on see, et tulused ei maksustata üheski riigis.<sup>225</sup> Ka Euroopa Parlamendi poolt tehtud analüüsis on välja toodud, et agressiivse maksuplaneerimise puhul välditakse kunstlikult püsiva tegevuskoha tekkimist.<sup>226</sup> OECD on grupeerinud erinevad strateegiad, mida BEPS-i saavutamiseks läbi püsiva tegevuskoha tekkimise vältimiseks on võimalik kasutada järgmiselt: kunstlik püsiva tegevuskoha staatuse vältimine läbi agendilepingute (*commissionaire arrangements*) ja sarnaste strateegiate; kunstlik püsiva tegevuskoha vältimine läbi kindlate tegevuserandite; lepingute jagamine ning kindlustuse müümise strateegiad riigis, kus puudub püsiv tegevuskoht.<sup>227</sup>

Euroopa Parlamendi analüüsis on toodud näite illustreerimaks, kuidas äriühingud väldivad püsiva tegevuskoha teket. P on tootev äriühing asukohariigis A, mis on madala maksumääraga riik. P asutab tütarühingu kõrge maksumääraga riiki B ja astub sellega agendilepingusse. Sellise kokkuleppe alusel müüb tütarühing P poolt toodetud kaupu enda nime alt, aga P eest, mis tähendab et OECD mudellepingu artikli 5(5) kohaselt ei ole tegemist P püsiva asukohaga riigis B. S saab väikse tasu (*commission*) nende teenuste eest, mida ta P-le osutab, mis maksustatakse riigis B, kuid selline korraldus viib selleni, et makse makstakse vähem kui siis, kui P tegutses riigis B läbi püsiva tegevuskoha.<sup>228</sup> Komisjon on enda mudelskeemide loomisel agendilepinguid hõlmavad skeemid välja jätnud põhjusel, et tegemist on rahvusvahelise teemaga, millega tuleb tegeleda OECD-l mudellepingu ning püsiva tegevuskoha definitsiooni ja juhenditega töötamise raames.<sup>229</sup>

Ei saa öelda, et igasugune püsiva tegevuskoha tekkimise vältimine liigitub agressiivse maksuplaneerimise alla. Juhul, kui äriühingu tootmine ja tegevus ongi konkreetsetesse riiki

<sup>223</sup> M-L. Peetris. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses. – MaksuMaksjad 2013, nr 3. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524> (10.04.2016).

<sup>224</sup> OECD. Model Convention with respect to taxes on income and on capital. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. (01.05.2016).

<sup>225</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 102.

<sup>226</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 17.

<sup>227</sup> OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris. 2015, lk 9-11.

<sup>228</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 17-18.

<sup>229</sup> H. Meldgaard, jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators (viide 211), lk 23.

suunatud, kuid äriühing otsib viise, kuidas püsiva tegevuskoha teket vältida sellel eesmärgil, et enda maksukohustust vähendada või seda olematuks muuta, on tegemist agressiivse maksuplaneerimisega. Ebaregulaarse ning vähese tegevuse suunamisega enda tütarühingu kaudu teise riiki, seejuures sellises mahus, et püsiva tegevuskoha omamine ei ole vajalik, saab püsida lubatud maksuplaneerimise piirides. Seega saab jällegi kasutada majandusliku sisu põhimõtet ning sellest käsitlusest Euroopa Kohtu praktikale täiendusi ei tule.

### **3.2.1.2. Püsiva tegevuskoha olemasolu**

Juhul, kui ei õnnestu vältida püsiva tegevuskoha teket, on hargmaisel äriühingul võimalik asutada ka kohalik tütarühing või püsiv asukoht ja struktureerida kohalikud tegevused nii, et need tekitaksid vähesel määral maksustatavat tulu.<sup>230</sup> Maksustamist on võimalik vähendada näiteks seeläbi, et eraldatakse lepinguliselt varad ja riskid, kasutades tütarühingut või püsivat tegevuskohta vaid tehnilise toe või turunduse tegemiseks<sup>231</sup>, ehk teisisõnu suunatakse brutokasum läbi kaubandusstruktuuride mujale. Kui need struktuurid peegeldavad kohaselt toimuvaid funktsioone igas jurisdiktsioonis, siis BEPS-i kahtlust see iseenesest ei ärata, isegi mitte siis, kui maksumäärad on nende faktorite hulgas, mida äristruktuuri paigutamisel vastavasse riiki arvesse võeti.<sup>232</sup> Kui aga funktsioonide, varade ja riskide jaotus ei vasta tegelikule jaotusele või kui immateriaalse vara eest on saadud turuväärtusest vähem, võivad need struktuurid tõsta BEPS kahtlust.<sup>233</sup> Seega peab jaotusel olema majanduslik sisu, et selle kasutamine läheks lubatud maksuplaneerimise, mitte agressiivse maksuplaneerimise alla. Samuti on selle elemendi puhul tuvastatav vajadus, et majandusliku sisu peegeldamiseks võetaks arvesse ka äririske ja varasid, nagu eelnevalt välja toodud.

Püsiva tegevuskoha olemasolul on võimalik maksustatava tulu vähendamiseks kasutada ka maksimaalselt mahaarvamisi intressi, autoritasu või teenustasude kaudu.<sup>234</sup> Paljudel juhtudel proovivadki hargmaised äriühingud, kes kasutavad BEPS praktikat, vähendada maksustatavat tulu allikariigis selle läbi, et suurendada mahaarvatavate tehingute arvu teistes jurisdiktsioonides asuvatesse tütarühingutesse.<sup>235</sup> Näiteks võib tütarühing tänu madalale krediidimäärale olla võimeline laenama raha madala intressiga. See võib siis laenata raha oma

<sup>230</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 102.

<sup>231</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 102-103.

<sup>232</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 103.

<sup>233</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 103.

<sup>234</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

<sup>235</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.



tütärühingutele kõrge maksumääraga riikides suurema määraga, sellega vähendades nende tütärühingute sissetulekut mahaarvatavate intressimaksete kaudu.<sup>236</sup>

### 3.2.2. Madal või puuduv kinnipeetav maks allikariigis

Kinnipeetava maksu vältimine kõrge maksumääraga riigis, kus äriühing ei ole resident, kuid saab sellest riigist teatud tasusid (intress või autoritasu) võib olla saavutatav selle kaudu, et riikide vahel kehtiv maksuleping võimaldab kinnipeetava maksu vähendamist või kinnipeetava maksu maksmisest vabastamist tulu ülekannetelt madala maksumääraga riiki autoritasu või intressi kaudu.<sup>237</sup> BEPS kahtlust tekitavad struktuurid, mis hõlmavad endas maksulepingute kuritarvitamist (*treaty shopping*) vahendades riulifirmasid (*shell companies*), mis asuvad riikides, kus on soodsad lepinguvõrgustikud, milles ei ole piisavalt kaitset lepingu kuritarvitamiste vastu.<sup>238</sup>

Just selliste olukordade vältimiseks, kus maksulepingud võimaldavad mingi tulu osas topeltmahaarvamist, on Komisjon oma soovituses teinud liikmesriikidele ettepaneku, et nad lisaksid nendega sõlmitavatesse topeltmaksustamise vältimise lepingutesse sätte, mille kohaselt ei maksustata ühes lepinguriigis maksustamisele kuuluvat tulu teises lepinguosalisel riigis ainult juhul, kui see tulu tõepoolest esimeses lepinguriigis ka maksustatakse.<sup>239</sup>

### 3.2.3. Madal või puuduv maksustamine saaja tasandil

Vähendamaks või kõrvaldamaks maksustamist madala maksumääraga allikariigis (*intermediate country*) kohaldatakse tavaliselt siseriiklikke sooduskordi (*preferential regimes*), hübriidinstrumentide erinevusi (*hybrid mismatch arrangements*) või olulisel määral mahaarvamist võimaldavaid tehinguid tehes seotud üksuste vahel madala või puuduva maksumääraga riikides. Sellist skeemi kasutades on võimalik oma varad ja riskid madala maksumääraga riiki paigutada.<sup>240</sup> Kuigi üldiselt paigutatakse funktsioonid kindlasse

<sup>236</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

<sup>237</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

<sup>238</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

<sup>239</sup> Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta (viide 84).

<sup>240</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

jurisdiktsiooni mitte maksulistel põhjustel, vaid põhjustel nagu oskustööliste või vajalike ressursside kättesaadavus, siis põhjusel, et ärifunktsioonid muutuvad järjest mobiilsemaks, võidakse järjest enam paigutada funktsioone vastavalt soodustavatele maksurežiimidele.<sup>241</sup>

Näiteks võidakse immateriaalne vara ja sellega seonduvad tagasimaksed liigutada seotud äriühingute vahel, mõnikord ka vähema kui turuväärtuse eest tütarühingusse sellisesse jurisdiktsiooni, kus sissetulek sellest immateriaalsest varast on maksustatud kas väga vähesel määral või ei maksustata üldse tänu sooduskorrale. See annab hargmaisele äriühingule maksuplaneerimise võimalusi ja tekitab riski maksubaasi lahkumiseks.<sup>242</sup>

#### **3.2.4. Puuduv jooksev madalalt maksustatud kasumi maksustamine emaühingu tasandil**

Samu tehnikaid, mida kasutatakse maksustamise vähendamiseks sihtriigis, saab kasutada ka maksustamise vähendamiseks lõpliku emaühing tasandil. See võib sisaldada lepinguliselt riski ja liikuva vara (nagu näiteks immateriaalse vara) omandiõiguse määramist nende kontserni struktuuriüksuste kätte, kes on madala maksumääraga riikides, samal ajal kui grupi liikmed peakontori jurisdiktsioonis on oluliste funktsioonide osas, mis peakontori jurisdiktsioonis jätkuvad ja mis seonduvad riskide ja immateriaalse varaga, alakompenseeritud.<sup>243</sup>

Ka siin kehtivad samad põhjendused mis sihtriigi elemendi puhul. Kui lähtuda majanduslikust sisust ning võttes arvesse, et fiktiivseks peetakse selliseid korraldusi ja tehinguid, mille puhul äririskid puuduvad, saab öelda, et tegemist on lubamatu maksuplaneerimisega.

Lisaks saavad äriühingud vältida emaühingu asukohariigis maksustamist, kui sellel riigil on välismaist päritolu sissetuleku osas erandlik või maksustamist edasi lükkav süsteem ja sellel riigil puudub Controlled foreign Corporation (edaspidi: CFC) režiim, mis kohalduks emaühingute poolt kontrollitud äriühingute teenitud sissetulekule või riigil on režiim, mis ei kata piisavalt teatud passiivse või eriti mobiilse tulu valdkondi, eriti pidades silmas immateriaalse varaga seonduvat.<sup>244</sup>

---

<sup>241</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 104.

<sup>242</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 105.

<sup>243</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), 105-106.

<sup>244</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), lk 106.

OECD poolt on välja toodud, et paljudel jurisdiktsioonidel ei ole kas CFC režiimi, neil on režiim, mis ei kohaldu kindlatele väga mobiilsetele tulukategooriatele või on režiim, mida saab kergesti hübriidinstrumentide abil vältida.<sup>245</sup> Ka Eestil puuduvad CFC reeglid juriidilise isiku tasandil ning Eesti tulumaksusüsteem võimaldab maksukohustust edasi lükata kõikide tulude osas.

### **3.3. Agressiivsetes maksuplaneerimise skeemides kasutatavad tehnikad ja mehhanismid**

Erinevaid tehnikaid ning mehhanisme, mida maksude planeerimiseks kasutada, on palju. Komisjon on 2015. aastal välja toonud, et kolmandik kasumi ümbersuunamisest tehakse läbi laenu, suunates kasum madala maksumääraga riikidesse või saades topeltmahaarvamisi. Ülejäänud kasumi ümbersuunamistes on Komisjoni hinnangul roll siirdehindadel ja intellektuaalomandi strateegilisel asukohal.<sup>246</sup> Kuna üle poolte rahvusvaheliste tehingute on äriühingu sisesed,<sup>247</sup> on mõisteta nende meetmete kasutamise osakaal maksukoormuse vähendamisel.

Sellest tingitult on ka kõikide Komisjoni poolt toodud agressiivse maksuplaneerimise mudelskeemide taga tuntud mehhanismid: siirdehindade kasutamine, laenu ümbersuunamine ning intellektuaalomandi strateegiline asukoht madala maksumääraga riikides.

Eeltoodud tehnikatest tingitult on ka Komisjoni valitud mudelskeemide osas proportsioon järgmine: siirdehindade kasutamise problemaatikat peegeldab intressivaba laenu struktuur; laenu problemaatikat peegeldavad intressivaba laenu struktuur, maksuparadiisi laenu struktuur, hübriidlaenu struktuur ja hübriidühingu agressiivse maksuplaneerimise struktuur; intellektuaalomandi problemaatika osas on esindatud intellektuaalomandist saadava tulu struktuur, kahetasandiline IP struktuur koos kulude jagamise kokkuleppega ja ühetasandiline IP ja kulude jagamise kokkulepe.

---

<sup>245</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy (viide 17), 106.

<sup>246</sup> Commission Staff Working Document. Corporate Income Taxation in the European Union (SWD(2015) 121 final). Brussels, 17.6.2015, lk 24.

<sup>247</sup> C, Needham. Corporate Tax Avoidance by multinational firms. European Parliament. 23.09.2013, lk 3. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM\\_BRI\(2013\)130574\\_REV1\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI(2013)130574_REV1_EN.pdf) (10.04.2016)

### 3.3.1. Siirdehindade kasutamine

Komisjoni tehtud analüüsis on selgitatud, et siirdehinnad on tavaliselt küsimus kohasest tulu jagamisest kahe või rohkema liikmesriigi vahel ja ei pruugi iseenesest kaasa tuua topeltmahaarvamist või topeltmittemaksustamist ja seetõttu on ka siirdehindade skeemid Komisjoni poolt valitud mudelstruktuuridest välja jäänud, kahe siirdehindadega seonduva erandiga.<sup>248</sup> Kuivõrd ka mudelskeemid on valitud Komisjoni poolt esitatud agressiivse maksuplaneerimise definitsioonist lähtuvalt, võib sellisest seisukohast välja lugeda, et Komisjoni hinnangul on agressiivseks maksuplaneerimiseks eelkõige skeemid, mille tagajärjeks on topeltmahaarvamine või topeltmittemaksustamine ning eelkõige nende vastane võitlus on põhjendatud.

On mõisteta Komisjoni poolt siirdehindu kasutavate skeemide mudelskeemidest väljajätmine mudelskeemidest, kuna siirdehinnad iseenesest ei tähenda agressiivset maksuplaneerimist. Siirdehind viitab sellisele tehingu hinnale, millega teevad tehingu omavahel seotud isikud. Siirdehindade reeglite kohaselt peaksid piirülesed kontserniettevõtjad omavahel kaupu müüma ja teenuseid osutama kooskõlas turuhindadega.<sup>249</sup> Muidugi on olemas võimalus, et kui seotud isikud teevad omavahel rahvusvahelisi tehinguid, võidakse kasumit liigutada ühest jurisdiktsioonist teise.<sup>250</sup>

Siirdehindade problemaatika tõusetubki eelkõige siis, kui erinevates liikmesriikides asuvad seotud äriühingud teevad tehinguid hindadega, mida ei rakendata sarnaste tehingute puhul sõltumatute äriühingute vahel. Hargmaisele äriühingule annab siirdehindade kasutamine võimaluse maksude planeerimiseks nii, et liigutatakse kasum äriühingu vaheliste tehingute abil kõrgema maksumääraga riigist madala maksumääraga riiki. Kasutades hindu, mis ei vasta turuhindadele, on võimalik kasum väga osavalt madala maksumääraga riiki toimetada, sealjuures kasumilt makse maksmata. Selliselt kasutatavate siirdehindade põhiline eesmärk on suurendada emaühingu tulusid, mitte tütarühingute tulusid.<sup>251</sup> Tehingud, mis toimuvad emaühingu ja tütarühingute vahel, on hinnastatud nii, et emaühing saaks tehingutest võimalikult

---

<sup>248</sup> H. Meldgaard, jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. Taxation Paper n. 61. European Commission. 23.12.2015, lk 24. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf) (10.04.2016)

<sup>249</sup> H. Lentsius. OECD maksualgatus tõstab Eesti maksusüsteemi uuesti rambivalgusse. PwC. Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article611201401.html> (10.04.2016).

<sup>250</sup> K. Brown. A Comparative Look (viide 6), lk 49.

<sup>251</sup> V. S. Somanath. International Financial Management. I.K. International Publishing House. New Delhi. 2011, lk 626

palju kasu. Kui kontsern tegutseb mitmes riigis, kus on erinevad maksumäärad, siis maksukulude vähendamise eesmärgil on kontsernil kasulik rakendada niisugust hinnakujundust, et enam kasumit tekiks riigis, kus maksumäär on madalam.<sup>252</sup> Eesti on väga soodne koht siirdehindadega manipuleerimiseks, arvestades seda, et Eesti kvalifitseerub kõrgema maksumääraga riigiks ning Eestil on EL mõistes väga erandlik maksusüsteem just tulumaksu osas, kuna tulumaksuga maksustatakse kasum alles selle jaotamisel. Seega äriühingu tulumaksu kui sellist Eestis ei eksisteeri. Eestit saaks kasutada edukalt tütarühingu paigutamise riigiks, kuna selliste skeemide puhul asutataksegi tavaliselt tütarühing kõrge maksumääraga riiki ning kogu kasum võetakse välja emaühingu tasandil, mis asub tavaliselt madala maksumääraga riigis.

Komisjon on toonud selle olukorra ilmetamiseks näite, mille kohaselt on üks äriühing madala maksumääraga riigis A ja asutab tütarühingu riiki B. Emaühing A toodab tööriistu kuluga 100 ühikut, mille ta siis müüb tütarühingule riiki B, kes müüb tarbijatele tööriistad hinnaga 200 ühikut. Sellisel juhul, kuna riigis B on maksumäär kõrgem kui riigis A, küsib emaühing tütarühingule tööriistu müües võimalikult kõrge hinna, et suurem protsent kasumist maksustataks madala maksumääraga riigis A.<sup>253</sup>

Selleks ongi mõeldud lahendus, et kui tehinguhind erineb turuhinnast, on maksuhalduril õigus maksustada tulumaksuga siirdehinna ja turuhinna vaheline erinevus samamoodi nagu maksustatakse kasumi jaotamine.<sup>254</sup> Üldine alus maksustamisele tuleb turuväärtuse põhimõttest, mis on sätestatud OECD mudellepingu artiklis 9<sup>255</sup> ning mis Eesti tulumaksuseaduses on toodud § 50 lõikes 4<sup>256</sup>. Selliste varjatud kasumieraldiste puhul on tulumaksu objektiks omavahel seotud isikute vahel tehtud tehingu hinna ja sõltumatute poolte vahel kasutatava tehingu hinna vahe.<sup>257</sup> Turuväärtuse printsiibi rakendamisega viiakse seotud osapoolte tehingute hinnad vastavusse nende tehingute eeldatava tegeliku majandusliku sisuga.

---

<sup>252</sup> R. Ruusalu. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid.- MaksuMaksja. 2011, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>. (22.04.2016).

<sup>253</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 13.

<sup>254</sup> R. Ruusalu (viide 252).

<sup>255</sup> OECD mudelmaksulepingu artikkel 9 lg 1 sätestab inglise keeles: „When conditions are made or imposed between... two associated enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.“

<sup>256</sup> Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903.. RT I, 17.12.2015, 23.

<sup>257</sup> H. Marrandi. Siirdehinnad-transfer Pricing-Eesti tulevikumuusika? – MaksuMaksja. 2006, nr 4. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=525>. (22.04.2016).

Komisjon on rõhutanud, et turuväärtuse põhimõttel on väga palju dokumenteeritud puudusi.<sup>258</sup> Siirdehindade mudelid, mis on pärit aastatest 1970-1980, baseeruvad majandusel, kus äriühingud ei olnud olemuselt nii globaalsed ning piiriüleseid tehinguid esines vähem.<sup>259</sup> Arvestades globaliseeruvat ja üha enam integreeruvat äritegevust, muutub siirdehinna analüüs ning turuhinna leidmine üha keerulisemaks ülesandeks.<sup>260</sup> Esiti juba seetõttu, et on keeruline leida sarnaseid tehinguid, mis on tehtud iseseisvate äriühingute vahel ning samuti seetõttu, et objektiks võib olla vara, mille turuväärtust on raske määrata. Samuti tuleb arvesse võtta paljusi asjaolusid, nt võib olla väga palju põhjendusi, miks madalam hind võib olla õigustatud. Madalam hind võib olla majanduslikult põhjendatud näiteks lühema maksetähtaja tõttu, suurte tarnitavate kogustega või tarnijale kasutada antud intellektuaalse omandiga.<sup>261</sup>

Seega saab siirdehindu kasutades ka Eestit väga edukalt agressiivsetes maksuplaneerimise skeemides kasutada. Seejuures on aga tuvastatud probleemide valguses väga keeruline siirdehindade puhul määratleda, et tegemist on just agressiivse maksuplaneerimisega, kuna sarnaste tehingute puudumisel või muul põhjusel võib kasutatud siirdehinna puhul olla raske tuvastada turuväärtuse printsiibile mittevastavus. Seetõttu on siirdehindade puhul väga keeruline tuvastada selle tehingu tegelik majanduslik sisu. Kui maksude vältimise puhul majanduslik sisu tavaliselt puudub ning tegemist on fiktiivsete tehingutega, mida on lihtne avastada, siis agressiivse maksuplaneerimise puhul ongi kõige keerulisem see, et tehingutel on olemas majanduslik sisu, mille puhul on raske tuvastada, kas mingi osa sellest peaks kuuluma tulumaksustamisele.

BEPSi 15-st tegevuskavast puudutab siirdehindasid ehk seotud osapoolte vahelisi tehinguid otseselt või kaudselt umbes pool või isegi enam tegevuskavadest. Ka Eesti siirdehinna määrus viitab OECD juhistele, kuid uute siirdehinna reeglite jõustumiseks vajab Eesti siiski siirdehinna määrase muutmist.<sup>262</sup>

---

<sup>258</sup> J. Vella. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU (viide 21), lk 13.

<sup>259</sup> House of Commons Committee of Public Accounts (viide 49), lk 1.

<sup>260</sup> H. Lentsius. OECD maksualgatus tõstab Eesti maksusüsteemi uuesti rambivalgusse (viide 249).

<sup>261</sup> H. Lentsius. Siirdehindade maksustamine. Magistritöö. Tartu Ülikool. 2008, lk 7.

<sup>262</sup> J. Semjonov. Kas Eesti jääb maksukeskkonna reformimisel "BEPS-i rongist maha"?- Postimees. Arvutivõrgus: <http://majandus24.postimees.ee/3429065/kas-eesti-jaab-maksukeskkonna-reformimisel-beps-i-rongist-maha>. (20.04.2016).

### 3.3.2. Laenu kasutamine

Sarnaselt siirdehindadele saab laenu kasutada maksuplaneerimise skeemides kõige edukamalt äriühingu siseselt, ühelt üksuselt teisele laenu andes. Laenu andmine hargmaise äriühingu üksuste vahel võib olla tingitud ühest küljest sellest, et ei soovita võtta laenu mõnest muust välisest allikast ning teisest küljest võib eesmärgiks olla ka tulu vähene maksustamine. Äriühingu sisesed laenud, mis antakse madala maksumääraga riikides asuvatelt äriühingutelt kõrgema maksumääraga riikides asuvatele äriühingutele võimaldavad maksta intressi madala maksumääraga riiki, vähendades maksustatavat tulu kõrgema maksumääraga riigis.<sup>263</sup> Paljude kasumi ümbersuunamise strateegiate puhul mängibki võtmerolli allikariigi tasandil intressi mittemaksustamine.<sup>264</sup>

Kui riik kohaldab turuväärtuse printsiipi, mida Eesti TuMS § 50 lõikele 4 teeb, on intressimaksed mahaarvatavad ainult turuväärtusele vastavalt.<sup>265</sup> Ka Riigikohus on välja toonud, et kui residendist juriidilise isiku poolt antud laenu intressimäär on madalam sama liiki laenude puhul tavapäraselt kokku lepitavast intressi määrast, ei maksustata üldjuhul mitte laenusummat, vaid kohaldatud intressi ja turutingimustele vastava intressi vahet.<sup>266</sup> Intressitulu puhul on sarnaselt autoritasuga raskuseks see, et erineva suurusega laen ja vastav intressimäär võib olla õigustatav. Seega jäävad võimalused kasumi ümbersuunamiseks intressimaksete osas turuväärtuse reeglite kohaldamisel alles.<sup>267</sup>

Riigikohus on selgitanud, et otsustamaks, kas laenu andmine on ettevõtlusega seotud või mitte, tuleb hinnata ettevõtja majandustegevust tervikuna. Üldjuhul tuleb eeldada, et mis tahes investeeringu tegemine on ettevõtlusega seotud, kui sellelt on eeldatavasti võimalik saada tulu ning laenu andmine vastab sedalaadi tehingu tavapärastele tingimustele. Arvestada tuleb ka laenuandja ja saaja omavahelisi suhteid ning mõnel juhul ka laenuandja võimalikke alternatiive investeerimisel ning laenusaaaja alternatiivseid võimalusi laenu saamisel. Riigikohtu hinnangul tuleb tähelepanu pöörata laenu tagasimakse tähtajale ja laenusaaaja võimele saadud laenu tagasi maksta. Tulumaksuga maksustamine on õigustatud eelkõige siis, kui laenulepingu tingimustest ja laenu kasutamisest nähtub, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see osutub ilmselgelt

<sup>263</sup> C, Needham. Corporate Tax Avoidance by multinational firms (viide 247), lk 3.

<sup>264</sup> K. Finke, jt. Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source- an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting. 2014, lk 4. Arvutivõrgus: <http://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37182/1/dp14073.pdf> (10.04.2016).

<sup>265</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 4.

<sup>266</sup> RKHK 30.05.2007, 3-3-1-22-07, p 20.

<sup>267</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 5.

võimatuks. Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Hinnates laenusaaaja suutlikkust laenu tagasi maksta on oluline arvestada ka tagatise olemasolu.<sup>268</sup>

Kuigi laenu on võimalik kasutada väga erinevatel viisidel, siis kõik neist ei ole agressiivse maksuplaneerimise eesmärgil. Näiteks jättis Komisjon mudelskeemide valikul analüüsist välja *debt push-down* skeemi ning selgitas, et selline lihtne *debt push-down* struktuur, mille eesmärk on suunata finantskuludelt maksu mahaarvamine liikmesriiki, kus omandamine toimub, ei kuulu agressiivse maksuplaneerimise alla seni, kuni see ei tekita topeltmahaarvamist või topeltmittemaksustamist.<sup>269</sup> Seega võib ka siin näha, et laenudega seotud struktuurid ei kujuta endast agressiivset maksuplaneerimist, kui nad just ei tekita topeltmahaarvamist või topeltmittemaksustamist.

### 3.3.3. Intellektuaalomandi strateegiline asukoht

Sellisest tehnikast kasu saamiseks on äriühingu struktuur tavaliselt korraldatud nii, et hargmaise äriühingu üks üksus, mis asub madala maksumääraga riigis, omab äriühingu intellektuaalomandist tulenevaid õigusi ja võtab teiselt kõrge maksumääraga riigis asuvalt üksuselt immateriaalse vara eest, nagu näiteks tehnoloogia eest autoritasu või litsentsitasu. Näiteks võib hargmaisel äriühingul olla tütarühing, kellele kuulub intellektuaalomand riigis, kus ei tule makse litsentsitasult tasuda ja seega saab efektiivselt võtta teistelt seotud äriühingutelt üle maailma kasutamise eest tasu.<sup>270</sup> Paljude kasumi ümbersuunamise strateegiate puhul mängibki võtmerolli allikariigi tasandil autoritasu mittemaksustamine.<sup>271</sup>

Kui riik kohaldab turuväärtuse printsiipi (*arm's length principle*), on autoritasud intressitasudega sarnaselt mahaarvatavad ainult vastavalt turuväärtusele.<sup>272</sup> See on aga raskendatud, kuna paljudel juhtudel puudub eraldiseisvate äriühingute vahel võrreldav tehing, eriti autoritasudega seonduvalt, kuna need on tavaliselt seotud unikaalsete immateriaalsete varadega.<sup>273</sup> Seega jäävad võimalused kasumi ümbersuunamiseks ka autoritasude maksustamise osas turuväärtuse reeglite kohaldamisel.<sup>274</sup> Laenudele ja siirdehindadele

<sup>268</sup> RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07, p 19.

<sup>269</sup> H. Meldgaard, jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators (viide 211), lk 23.

<sup>270</sup> C. Needham. Corporate Tax Avoidance by multinational firms (viide 247), lk 3.

<sup>271</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 4.

<sup>272</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 4.

<sup>273</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 5.

<sup>274</sup> K. Finke, jt (viide 264), lk 5.



sarnaselt on ka intellektuaalomandiga seondult keeruline välja selgitada, kui tegemist on agressiivse maksuplaneerimisega.

### **3.4. Meetodid maksukohustuse vähendamiseks kasutatavate viiside eristamiseks**

Nagu ka eelnevast näha, on tänapäeva maksuõiguses tunnustatud nn majandusliku tõlgendamise reegel, mis tähendab, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute tõlgendamisel lähtutakse eelkõige tehingu majanduslikust sisust, mitte selle juriidilisest vormist.<sup>275</sup>

Üldine erialakirjanduse seisukoht, et piiri maksuplaneerimise ja maksude vältimise vahel on väga raske määratleda, on paika pidanud. Veelgi keerulisemaks on osutunud piiritleda lubatud ja agressiivset maksuplaneerimist ning eristada agressiivset maksuplaneerimist maksude vältimist. Seda ka OECD ja Komisjoni mudelskeemide analüüsimise järel. Skeemide analüüsi tulemusel selgus, et alati ei pruugi agressiivse maksuplaneerimise puhul majanduslik sisu puududa ning siirdehindade kasutamist, laenu andmist ning intellektuaalomandi asukohta puudutavate skeemide osas saabki välja tuua selle, et kuivõrd tegemist ei ole alati puhtalt kunstlike skeemidega, on nende kvalifitseerimine agressiivseks maksuplaneerimiseks raskendatud. Seega on tuvastatavad kokkuvõttes kaks tingimust, mis agressiivset maksuplaneerimist maksude vältimisest eristavad. Definitsioonide põhjal on selleks agressiivse maksuplaneerimise puhul esinev rahvusvaheline element, ehk mitme maksusüsteemi ärakasutamine. Skeemidest tuleneb veel ka see, et agressiivsel maksuplaneerimisel võib olla rohkem majanduslikku sisu tehingute või korralduste taga kui maksude vältimisel. Siiski, nende tingimuste abil selle eristamine maksude vältimisest või lubatud maksuplaneerimisest võimalik ei ole.

Majandusliku tõlgendamise reeglist saab lähtuda eelkõige maksude vältimise eristamiseks. Maksukohustuse vähendamise skeemide osas lubatud maksuplaneerimise ning maksude vältimise eristamiseks on Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt vajalik analüüsida tehingute või tegevuste majanduslikku sisu ning nagu eelnevalt selgus, on sama seisukohta rõhutanud mitmes oma lahendis ka Riigikohus. Nagu eelnevalt analüüsitud, on lisaks sellele, et Euroopa Kohus käibemaksuvaidlustes majandusliku sisu olulisust rõhutas, selle olulisus tuvastatav ka otseste maksude puhul põhivabaduste kontekstis. Kui Euroopa Kohtu tasandil ning Riigikohtu tasandil on leitud, et maksude vältimise eristamiseks lubatud maksuplaneerimisest on kõige paremaks

---

<sup>275</sup> L. Lehis (viide 18), lk 49.

viisiks majanduslikust sisust lähtumine, siis üldiste kuritarvitamiste vastaste reeglite lisamisega direktiividesse näitab ka Komisjon, et majanduslikust sisust lähtumine nende viiside eristamiseks on vajalik.

Samuti on majanduslikul sisul tähtsus ka OECD lähenemises, sest BEPS-i projekti järgselt on majandusliku sisu olulisus ulatuslikult kasvanud, kuna BEPS meetmete eesmärk on viia maksustamine kooskõlla majandusliku sisu ja väärtuse loomisega, samal ajal topeltmaksustamist vältides.<sup>276</sup> Seega saab öelda, et ka OECD lähenemises on maksude vältimise ning agressiivse ja lubatud maksuplaneerimise eristamiseks oluline majanduslikust sisust lähtumine.

Majandusliku tõlgendamise põhimõttest lähtuvalt võib maksuhaldur sellistes olukordades, mida seadusandja kavatses hõlmata, kuid mingil põhjusel seda ei teinud, kasutada tehingute ümberkvalifitseerimist, et anda poolte vahel tehtud tehingutele teistsugune, majanduslikule sisule vastav hinnang või tõlgendus. Erialakirjanduses on viidatud riskipõhisele lähenemisele lubatud maksuplaneerimise ja maksude vältimise eristamise alusena.

#### **3.4.1. Riskipõhine lähenemine maksuplaneerimise ja maksude vältimise eristamiseks**

David Quentin'i idee kohaselt saab lubatud maksuplaneerimist maksude vältimisest edukalt eristada riskipõhise lähenemise abil, kusjuures piir lubatud maksuplaneerimise ja maksude vältimise vahel asub seal, kus maksunõu hakkab riski tekitama, selle asemel, et riski vähendada või olla riskivaba.<sup>277</sup> Seda põhjusel, et "õiges ulatuses maksukohustus" on selline maksukohustus, mis tasutakse siis, kui rakendatakse maksunõu, mis kõrvaldab riski või on riskivaba, aga mida ei saada rakendada sellist maksunõu, mis tegelikkuses tekitab maksuriski.<sup>278</sup> Seejuures rõhutab Quentin, et see on selline maksurisk, mis on tekitatud tahtlikult, mitte selline maksurisk, mis on küll tekkinud tahtlikult, kuid mitte maksudel motiveeritud käitumise tagajärjel. Kui tegevus on ajendatud ärilistest eesmärkidest ja see toob kaasa maksuriski, ei ole tegemist maksude vältimisega.<sup>279</sup>

On selge, et paljud äriühingud kasutavad maksuplaneerimiseks skeeme, milles on oma jagu

---

<sup>276</sup> M.R.S. Sotelo. Consensus on conscience: Are we moving towards a fairer int'l tax system? 2016. Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/ph/en/taxwise-or-otherwise/2016/consensus-on-conscience.html>. (17.04.2016).

<sup>277</sup> D. Quentin. Risk-Mining The Public Exchequer. August 2014, lk 12.

<sup>278</sup> D. Quentin. (viide 272), lk 13.

<sup>279</sup> D. Quentin. (viide 272), lk 16.

maksuriski. Skeemide loomiseks või veendumaks nende kasutamise efektiivsuses kasutatakse laialdaselt maksunõustajate abi. Briti parlamendi poolt läbi viidud raportis nelja audiitorifirmaga Deloitte, Ernst and Young, KPMG ja PwC selgus, et nende firmade põhimõtted nõuavad, et antaval maksunõul peab olema tõenäosus üle 50% õnnestumaks kohtuvaidluse korral.<sup>280</sup> See tähendab, et firmade antav nõu võib sisaldada üpris suurel määral maksuriski.

Terminite eristamiseks selgete piiride puudumisel õigusaktides ongi üheks viisiks leida maksude vähendamise skeemi osas selle lubatavus või mittelubatavus kohtu abil. Kui kohus leiab, et skeem on seaduse mõttega kooskõlas, ei ole tegemist maksude vältimisega.<sup>281</sup> Erialakirjanduses on väljendatud, et parim, mida enamuste makse vältivate tegevuste kohta öelda saab, on see, et pole näidatud, et need on ebaseaduslikud. See ei ole sama, mis öelda, et need on legaalsed. See on määratlemata maksurisk. Peamiselt ei vaidlustata neid kohtus ja ei saadagi kunagi teada, kus see piir on.<sup>282</sup>

Riskipõhine lähenemine lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise eristamiseks võimaldab äriühingul maksunõu rakendades näha, millisest hetkest muutub seaduslik maksuplaneerimine maksude vältimiseks. Quentini teooria kohaselt suureneb riski suurenedes ka maksude vältimise agressiivsus.<sup>283</sup>

#### **3.4.2. Riskipõhine lähenemine ja majanduslik sisu maksukohustuse viiside eristamiseks**

Kui riskipõhise lähenemise näol on tegemist ennetava meetmega, siis majanduslikust sisust lähtumine on tagajärgedega tegelev meede ning seda eeskätt maksuametnike ning kohtu kasutuses. Erinevate maksukohustust vähendavate mõistete omavahelise suhestumise keerukus võib olla ka üks põhjus, miks äriühingud nii laialdaselt agressiivseid maksuplaneerimise viise praktiseerivad. See ei pruugi kehtida suurte hargmaiste äriühingute puhul, kuid väiksemate rahvusvaheliste äriühingute puhul võib see põhjuseks olla. Quentini idee rakendamisel saab äriühing ennetavalt ise hinnata, kas maksunõu on riskivaba ning mil määral tekitab see ise riski kvalifitseerumaks maksude vältimise alla.

---

<sup>280</sup> D. Quentin. (viide 272), lk 9.

<sup>281</sup> M. Devereux; J. Freedman; J. Vella. Tax avoidance (viide 78), lk 6.

<sup>282</sup> Ten Reasons to Defend the Corporation Tax. Tax Justice Network. 2015, lk 17. Arvutivõrgus: [http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Ten\\_Reasons\\_Full\\_Report.pdf](http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Ten_Reasons_Full_Report.pdf) (09.04.2016)

<sup>283</sup> D. Quentin. (viide 272).

Kuigi mõlema meetme eesmärgiks on leida piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel, siis riskipõhist lähenemist saab rakendada vaid äriühing ise enda tegevuste hindamisel. Riski võtmise hindamist kõrvalseisjal teha ei ole võimalik, kuna puudub kogu asjakohane informatsioon. Ennetava meetme rakendamine on seejuures isegi olulisem kui tagajärgedega tegeleva meetme rakendamine, kuna tagajärgede kõrvaldamine on oluliselt kulukam. Kuigi maksude vältimine või agressiivne maksuplaneerimine ei ole erinevalt maksudest kõrvalhoidmisest kriminaalselt karistatav tegu, on arusaadav, et ettevõtjate motivatsioon nendest hoiduda on väiksem. Samas kaasneb aga maksude vältimise või agressiivse maksuplaneerimise korral maksumenetluse algatamine ning võimalik maksuotsuse tegemine äriühingule ning vastutusotsuse tegemine juhatuse liikmele.

Agresiiivseid maksuplaneerimise skeeme analüüsid selgus, et lisaks Euroopa Kohtu poolt määratletud objektiivsetele tingimustele, mis peaksid aitama selgitada välja tehingu majanduslikku sisu, on vajalik ka selliste tingimuste lisamine nagu äririsk ning varad. Alati ei pruugi pelgalt ruumide, töötajate ning varustuse olemasolust piisata selleks, et äriühingu tegevusel oleks majanduslik sisu.

Erialakirjanduses on argumenteeritud, et kohtud ei proovigi täita maksuõiguse lünki, vaid pigem lähenevad maksude vältimise probleemile nii, et selgitavad välja lubamatu käitumise.<sup>284</sup> Teiste sõnadega tegelevad kohtud selgete reeglite puudumise tagajärgedega selle asemel, et selged regulatsioonid selliste praktikate ennetamiseks luua.<sup>285</sup> Autor on seisukohal, et kohtutelt ei saagi eeldada selliste lünkade täitmist. Kohtud lähenevad probleemile alati teatud nurga alt ning alati ei ole võimalik kohtu tasandil lahendada neid probleeme, mille võiks väga edukalt lahendada õigusaktide tasandil. Siinkohal ongi vajalik, et loodaks ühtsed definitsioonid ja määratlused, mis võimaldaks nii ettevõtjate kui maksuametnike ning kohtute poolt läheneda probleemile, teades kohaldamiseks vajalikke eeldusi.

On selge, et konkreetseid mõisteid, mis suudaksid endas hõlmata iga elulise olukorra, ei ole võimalik luua ilma, et nende kitsuse tõttu neid ei kuritarvitataks. Siiski on vajalik luua sellised üheselt selged mõisted, mis võimaldaksid üksteisest eristada lubatud ja lubamatut tegevust. Kindlasti peab olema võimalik eristada kriminaalkaristusega lõppevat maksudest

---

<sup>284</sup> P. Lampreave. Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions. <http://www.law.hku.hk/aiifl/research/documents/AntiTaxAvoidance-PatriciaL.pdf>

<sup>285</sup> P.

kõrvalehoidumist, kuid peaaegu sama tähtis on luua võimalus ka maksumaksjale aru saamaks, millisest hetkest on tema tegevus liigitatav seaduse mõttega vastuolus oleva maksude vältimisena.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärgiks oli leida, kas on võimalik eristada lubatud ja lubamatut maksuplaneerimist EL, OECD ja Eesti tasandil ehk tuvastada, millal on tegemist lubatud maksuplaneerimisega, agressiivse maksuplaneerimisega, maksude vältimisega ja maksudest kõrvalehoidumisega. Lisaks õigusaktide, informatiivsete dokumentide ning kohtupraktika võrdlemisele ning analüüsimisele tuli analüüsida ka OECD ja Komisjoni poolt tuvastatud agressiivse maksuplaneerimise skeeme, et leida agressiivse maksuplaneerimise suhestumine maksude vältimisega ja lubatud maksuplaneerimisega. Samuti oli lisaks maksukohustuse vähendamise viiside eristamise võimalikkusele vajalik analüüsida ka põhjuseid, mis on sellises mahus maksukohustuse vähendamise viiside kasutamise põhjustanud.

Euroopa Liidu tasandil on kaudsed maksud suures osas harmoniseeritud, otseste maksude osas on aga liikmesriigid säilitanud iseseisvuse. Seejuures on ka viimaste aastate suurimad probleemid maksuplaneerimise osas seotud just otseste maksudega. Kõige suurem murekoht ongi viimastel aastatel rahvusvaheliste äriühingute võimalus korrigeerida oma tegevus eesmärgiga vähendada enda maksukohustusi nii, et saadakse kasu maksusüsteemi puudustest, mis tuleneb sellest, et äritegevuse liikumisel ühest riigist teise, tekib mitmel riigil võimalus tulu maksustamiseks, mille tulemuseks võib olla tulu mittemaksustamine või selle mitmekordne maksustamine. Topeltnmaksustamise lepingud põhinevad aga kõik 1928. aastal Rahvasteliidu poolt loodud kahepoolisel maksulepingul ning kajastavad 1920ndate aastate reaalsust, mis on tänasest väga kaugel. Probleeme tekitab rahvusvahelisel tasandil eelkõige see, et rohkem vaeva on nähtud topeltnmaksustamise vältimisega kui topeltnmittemaksustamise vältimisega.

Lisaks kirjeldatud probleemile suurendab maksukoormuse vähendamise viiside intensiivset kasutamist ka riikide poolt antavad maksusoodustused peamiselt maksunduslike eelotsuste vormis. Kuigi maksunduslikud eelotsused iseenesest on vajalikud äriühingutele, et neil oleks õiguskindlus, mida ja millises mahus maksustatakse, ületatakse piir siis, kui selliseid eelotsuseid kasutatakse ära selleks, et oma maksukoormust vähendada, nagu oli LuxLeaksi skandaali puhul. Lisaks sellele, et liikmesriikide poolt antavad eelotsused võimaldavad äriühingutel maksukoormust vähendada, võivad need endast kujutada ka ebaseaduslikku riigiabi.

Kuivõrd OECD muudab oma tegevust BEPS tegevuskava elluviimisel jõulisemaks ning ka EL

ning eriti Komisjon on võtnud samme BEPS projekti elluviimiseks, on senisest suurem vajadus maksukoormuse vähendamiseks kasutatavate viiside eristamiseks. Seda seetõttu, et paljude sarnaste mõistete kasutamine ilma täpse tähenduseta viib õigusliku ebakindluseni ja õiguse mitmetähenduslikkuseni.

Autor tegi kindlaks, et erialakirjandusele sarnaselt valitseb üksmeel EL, OECD ja Eesti osas maksudest kõrvalehoidumise kontseptsiooni eristamisel teistest viisidest. Tegemist on lubamatu maksude vähendamise viisiga, mis toob enamikes liikmesriikides kaasa kriminaalkaristuse. Nii EL, OECD kui Eesti tasandil on maksudest kõrvalehoidumine eelkõige informatsiooni varjamine maksuametniku eest, mille tulemusel maksukohustus väheneb. Seega on tegemist tahtliku ning ebaseadusliku maksukohustuse vähendamise viisiga.

Maksude vältimise osas on aga ebaselgus suurem. Üksmeel valitseb selles osas, et maksude vältimise kontseptsioon on maksudest kõrvalehoidumisest leebem. Seejuures sisustamise osas on lähenemistes märgata erinevusi. EL tasandil on seisukoht, et maksude vältimise puhul on tegemist juhtumitega, kus maksumaksja tegutseb kooskõlas maksuseaduste tekstiga, kuid vastuolus maksuseaduste eesmärkidega. Lisaks sellele on Euroopa Kohtu praktika kohaselt maksude vältimisega tegemist üksnes siis, kui tehinguga saavutati selline maksusoodustus, mida tegelikkuses ei oleks pidanud vastav maksukohustuslane saama ning kui selle maksusoodustuse saamine oli tehingu või korralduse peamine eesmärk. Eesti puhul leidis autor, et maksudest kõrvalehoidumise mõistet kasutatakse nii ebaseadusliku maksudest kõrvalehoidumise kui ka MKS §-i 84 sätestatud maksude vältimise kirjeldamiseks. Kuigi EL ja OECD tasandil eristatakse selgelt maksude vältimist ja maksudest kõrvalehoidumist, siis Eestis mõistet “maksude vältimine” eriti ei kasutata. Selguse mõttes autor neid mõisteid siiski eristas nign jõudis tulemini, et Eesti käsitleb maksude vältimist sarnaselt EL-iga. Ka Riigikohtu praktika ühtib Euroopa Kohtu praktikaga ning maksude vältimise oluline eeldus on ka Eesti tasandil see, et maksueelise saamine peab olema tehingu peamine eesmärk. OECD lähenemine maksude vältimise osas samuti ühtib erialakirjanduses leviva ning Euroopa Liidu tasandil kasutatava definitsiooniga selles osas, et tegemist on seaduse eesmärgiga vastuolus oleva maksukohustuse vähendamise viisiga. Lisaks sellele on ka OECD maksude vältimise osas pidanud selle tunnuseks vähest majanduslikku sisu. Kuigi ei saa öelda, et oleks selge, kas lisaks maksude vältimise eesmärgile võib OECD käsitluse järgi sellel olla ka muid majanduslikke eesmärke, siis saab teha järelduse, et see on sarnane EL ja Eesti käsitlusele, kus on ka

majandusliku eesmärgi olemasolu korral võimalik kvalifitseerida tehing maksude vältimisena, kui selle tehingu peamine eesmärk oli maksusoodustuse saamine.

Viimastel aastatel järjest aktuaalsemaks muutuva agressiivse maksuplaneerimise osas on EL tasandil siiski näha selle mõiste eraldiseisvust maksude vältimise kontseptsioonist ning seejuures on Euroopa Kohtu käsitle kohaselt tegemist kergema maksude vähendamise viisiga kui maksude vältimine. Samuti on mõistete sisustamise võrdlemisel võimalik tuvastada, et agressiivset maksuplaneerimist eristab maksude vältimisest selle rahvusvahelises, ehk selle puhul kasutatakse ära mitme maksusüsteemi erisusi. Agressiivse maksuplaneerimise mõistet OECD tasandil selgelt reguleeritud ei ole ja seetõttu on raskendatud selle eristamine teistest maksukoormuse vähendamise viisidest. Ka Eesti õigusaktides ega kohtupraktikas ei ole mõistet agressiivne maksuplaneerimine sisustatud.

Lubatud maksuplaneerimise osas on EL tasandil selle sisu avatud vaid Rudingu 1992. aasta raportis ja sedagi läbi maksude vältimise kontseptsiooni. Selle kohaselt on lubatud maksude vältimine seaduslik viis maksukohustuste vähendamiseks. Põhivabaduste piiranguid käsitlevad Euroopa Kohtu lahendid viitavad, et liikmesriikidel on lubatud maksude vältimise vastaseid meetmeid kasutada üksnes siis, kui nad hoiavad ära täiesti kunstlikku tehingut. Sellest Euroopa Kohtu käsitlesest koorub lahti majanduslikul sisu oluline roll maksukohustuse vähendamiseks kasutatavate viiside eristamiseks. Euroopa Kohtu käsitlese järgi on lubatud selline maksude planeerimine, mis on kooskõlas maksureeglitega ning millel on ka muid majanduslikke eesmärke. Lubatud maksuplaneerimise osas legaaldefiniitsioon Eesti õigusaktides puudub, kuid Riigikohus on võtnud seisukoha, et seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi. Seega on Riigikohtu käsitus kooskõlas Euroopa Kohtu käsitlesega. OECD ei ole aga lubatud maksuplaneerimist sisustanud selliselt, et oleks võimalik seda eristada agressiivsest maksuplaneerimisest ega maksude vältimisest.

EL, OECD kui ka Eesti tasandil on ühine seisukoht, et lubatud on selline maksuplaneerimine, millel on majanduslik sisu ning mis on kehtivate maksureeglitega kooskõlas. Seejuures on aga nende kõigi käsitleste puhul keeruline eristada agressiivset maksuplaneerimist lubatud maksuplaneerimisest ning maksude vältimisest. Maksudest kõrvalehoidumisest erinevaid viise eristada on kõikide käsitleste kohaselt võimalik.

Lisaks sellele, et nii Eesti kui ka EL kohtupraktikast tuleb võimalus majandusliku sisu alusel



maksukohustuse vähendamise viiside eristamiseks, on majanduslikul sisul tähtsus ka OECD lähenemisel. Veelgi enam, kui varasemalt oli paljude Euroopa Kohtu lahendite eesmärk leida tasakaal siseriiklike kuritarvitamise vastaste meetmete ja põhivabaduste teostamise vahel, siis nüüd on Euroopa Liidu tasandil nähtud vajadust vastu võtta üldine kuritarvitamise vastane meede (GAAR), mis peaks täitma siseriiklike meetmete lüngad. “Täielikult kunstlik tegevus” on tavaliselt määravaks faktoriks eristamaks lubatud ja lubamatut maksuplaneerimist. Komisjoni kohaselt peegeldabki säte Euroopa Kohtu “täielikult kunstliku tegevuse testi”, kus “täielikult kunstlik” on asendatud sõnaga “fiktiivne”. Kuivõrd üldine GAAR tugineb majandusliku tõlgendamise reeglina Euroopa Kohtu poolt “täielikult kunstliku tegevuse testile”, analüüsis autor, kuidas Euroopa Kohus on seda kontseptsiooni sisustanud. *Cadbury Schweppes* lahendis selgitas Euroopa Kohus, kuidas määrata seda, et korraldus või tehing on “täielikult kunstlik”. Esimene tingimus on, et skeemil peab puuduma majanduslik sisu. Teine tingimus on, et selline konstateering peab tuginema objektiivsetele ja kolmandate isikute poolt tuvastatavatele elementidele, mis seonduvad eelkõige füüsilise kohaolekuga, st ruumide, tööjõu ja varustuse kaudu. Kui mitmed tegevjuristid on rõhutanud majandusliku sisu olemas olekuks ka vajalikku äririski ning otsuse tegemise voli, siis Euroopa Kohus neid tingimusi vajalikuks ei ole pidanud.

Kuivõrd agressiivse maksuplaneerimise eristamine teistest viisidest oli mõistete sisustamise kaudu kõige keerulisem, analüüsis autor erinevaid agressiivseks maksuplaneerimiseks kasutatavaid tehnikaid, et välja selgitada eristamise võimalused. Nii OECD kui ka Komisjon on välja toonud mudelskeemid, mis peegeldavad kõige kasutatumaid skeeme agressiivseks maksuplaneerimiseks. Mõlemad on väljendanud, et agressiivsel maksuplaneerimise juures saab eristada kindlaid mehhanisme ja tehnikaid, mis viitavad rahvusvahelise maksunduse reeglite kitsaskohtadele. Kõikide mudelskeemide taga on tuntud mehhanismid: siirdehindade kasutamine, laenu ümbersuunamine ning intellektuaalomandi strateegiline asukoht madala maksumääraga riikides.

Siirdehinnad iseenesest ei tähenda agressiivset maksuplaneerimist, aga siirdehindade problemaatika tõusetub eelkõige siis, kui erinevates liikmesriikides asuvad seotud äriühingud teevad tehinguid hindadega, milliseid ei rakendata sarnaste tehingute puhul sõltumatute äriühingute vahel. Hargmaisele äriühingule annab siirdehindade kasutamine võimaluse maksude planeerimiseks nii, et liigutatakse kasum äriühingute vaheliste tehingute abil kõrgema maksumääraga riigist madala maksumääraga riiki. Tulenevalt paljudest probleemidest

turuväärtuse põhimõtte rakendamisel ei ole isegi turuväärtuse põhimõtet kasutades alati selge, kas tegemist on agressiivse maksuplaneerimisega.

Äriühingu sisesed laenud, mis antakse madala maksumääraga riikides asuvatelt äriühingutelt kõrgema maksumääraga riikides asuvatele äriühingutele võimaldavad maksta intressi madala maksumääraga riiki, vähendades maksustatavat tulu kõrgema maksumääraga riigis. Kuigi laenu on võimalik kasutada väga erinevatel viisidel, siis kõik neist ei ole agressiivse maksuplaneerimise eesmärgil. Intressitulu puhul on sarnaselt autoritasuga raskuseks see, et erineva suurusega laen ja vastav intressimäär võib olla õigustatav. Seega jäävad võimalused kasumi ümbersuunamiseks intressimaksete osas turuväärtuse reeglite kohaldamisel alles ning alati ei ole võimalik määratleda, kas tegemist on agressiivse maksuplaneerimisega.

Intellektuaalomandi strateegilise asukoha puhul võib hargmaisel äriühingul olla tütarühing, kellele kuulub intellektuaalomand, riigis, kus ei tule makse litsentsitasult tasuda ja seega saab efektiivselt võtta teistelt seotud äriühingutelt ülemaailma kasutamise eest tasu. Paljude kasumi ümbersuunamise strateegiate puhul mängibki võtmerolli allikariigi tasandil autoritasu mitte maksustamine. Ka selle puhul on turuväärtuse printsiibi rakendamine raskendatud, kuna paljudel juhtudel puudub eraldiseisvate äriühingute vahel võrreldav tehing, eriti autoritasudega seondult, kuna need on tavaliselt seotud unikaalsete immateriaalsete varadega. Seega jäävad võimalused kasumi ümbersuunamiseks ka autoritasude maksustamise osas turuväärtuse reeglite kohaldamisel. Laenudele ja siirdehindadele sarnaselt on ka intellektuaalomandiga seondult keeruline välja selgitada, kui tegemist on agressiivse maksuplaneerimisega.

Lisaks kasutatavatele tehnikatele ja mehhanismidele on OECD tuvastanud 4 elementi, mis on BEPS-i hõlmavas maksuplaneerimise skeemis olemas, milleks on maksustamise vähendamine sihtriigis, madal või puuduv kinnipeetav maks allikariigis, madal või puuduv maksustamine saaja tasandil ning puuduv jooksev madalalt maksustatud kasum maksustamine lõpliku emaühingu tasandil. Nii elemente kui ka erinevaid mehhanisme ja tehnikaid analüüsides selgus, et agressiivsel maksuplaneerimisel võib olla rohkem majanduslikke eesmärgi kui maksude vältimisel. Siiski on agressiivse maksuplaneerimise eristamine teistest viisidest keeruline.

Magistritöö hüpoteeside kohaselt on piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel nii Eesti, EL kui ka OECD tasandil ebaselge ning eristamist ei muuda lihtsamaks ka tuvastatud mittelubatud maksuplaneerimiseks kasutatavate skeemide analüüs.

Kui teises peatükis jõudis töö autor tõdemuseni, et õigusaktide valguses ei ole piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise osas selge, siis informatiivsete dokumentide ning Eesti kui EL kohtupraktika abil on võimalik mingil määral kontseptsioone üksteises eristada. Seejuures on võimalik eristada vaid maksudest kõrvalehoidumist maksude vältimisest, agressiivsest maksuplaneerimisest ning lubatud maksuplaneerimisest. Samuti on võimalik eristada maksude vältimist lubatud maksuplaneerimisest. Agressiivset maksuplaneerimist maksude vältimisest ega lubatud maksuplaneerimisest eristada ei õnnestunud. Kolmandas peatükis analüüsis töö autor erinevaid agressiivseks maksuplaneerimiseks kasutatavate skeemide elemente ja viise, et tuvastada, kas lisaks informatiivsetes dokumentides leitule ning kohtupraktikale on EL ja OECD tasandil tuvastatud veel võimalusi just agressiivse maksuplaneerimise eristamiseks maksude vältimisest ja lubatud maksuplaneerimisest, kuid tulemuseta. Autor jõudis järeldusele, et piir lubatud ja lubamatu maksuplaneerimise vahel on ikka mõneti ebaselge ning vajalik on defineerida mõisted õigusaktide tasandil selle asemel, et jätta kontseptsioonide sisustamine kohtu kanda. Lisaks leiab autor, et majandusliku sisu osas võiks olla Euroopa Kohtu praktikas leitule rohkem tegureid, mida majandusliku sisu tõlgendamisel arvesse võtta.

# THE LIMITS OF INTERNATIONAL TAX PLANNING FOR A COMPANY

## *Abstract*

Corporate tax practices are high on the current political agenda. To describe different means for reducing taxes, many different yet similar concepts are used. In legal acts, literature, case law and media are used concepts such as tax fraud, tax evasion, tax avoidance, aggressive tax planning and legitimate or acceptable tax planning. Moreover, there are other concepts, like abuse of law or wholly artificial schemes. Finding a watertight definition for these terms seems to be an impossible task.

In recent years, the EU has adopted many legal acts regarding the fight against tax evasion and tax avoidance. Newest actions are also triggered against aggressive tax planning. What is more, OECD and G20 have published their project BEPS to act against base erosion and profit shifting. As there have been many investigations and projects to determine what schemes the multinational corporations are using to reduce their tax liability, it may be possible to draw a line between these different concepts.

The aim of the current thesis is to analyse, if and how European Union, OECD and Estonia define different means of minimization of tax liability and is it in fact possible to divide these concepts or are the borderlines so fuzzy that the distinction cannot be made. Author also compares the approaches of OECD, EU and Estonia to see if they differ in any way.

Author also analyses the flaws of the current tax system, which have lead to the corporations using gaps and loopholes in order to reduce their tax liability. The first aspect is that the current framework is not suited for regulating the operations of multinational enterprises. The concepts of source and residence, which are at the heart of the system, have been eroded over time. As more than half of transactions today are made between inter-group companies, the concepts are simply not suited to regulate them. Also, the allocation of the right to tax passive income in the country of residence and active income in the country of source gives rise to difficult pricing issues, of which the multinational companies can take advantage. The second flaw concerns national governments and their objectives when deciding their international tax policies. It has been identified that the governments try more and more to attract inward investment so they

give different tax benefits to corporations. One example of harmful tax competition are the issues regarding tax rulings. European Commission has identified number of tax rulings given by national governments that are against state aid rules.

Comparing the approach of OECD and the EU and Estonia towards tax evasion, it seems that the concept has similar meaning. Tax evasion in its nature includes situations where liability to tax is hidden or ignored. It can be seen that OECD, EU and Estonia all see tax evasion as intentional behaviour, which is treated as illegal arrangement.

From the concept tax avoidance, it begins to get complicated. Even though there is no legal definition, it can be concluded that OECD, Estonia and the EU all state that tax avoidance involves compliance with the letter but not the spirit of the law. Estonian courts and the European Court of Justice has similar approaches towards tax avoidance. Both define it through the doctrine of tax abuse. Arrangement, in order to be considered tax avoidance, has to have the sole purpose to obtain a tax advantage that is not in accordance with the intentions of tax law. In direct tax cases, the European Court of Justice have approached this issue through the cases regarding the restriction of fundamental freedoms and has created a “wholly artificial test”, on which the new general anti-abuse rules, that are in Parent Subsidiary Directive and Anti Tax Avoidance Directive, are based on. OECD has also stated that tax avoidance is a complex structure that lacks economic purpose.

As for the acceptable tax planning, there is no clear legal definition. According to literature, tax planning is a case of acting in both the spirit and the letter of the law. OECD’s definition seems to hold all tax reducing means in its term “tax planning”, so it can be used for illegal tax evasion, abusive tax avoidance, aggressive tax planning and acceptable tax planning. According to Estonian and EU case law, taxpayer may choose the organisational structures and the form of transactions which they consider to be most appropriate for their economic activities. That means a taxpayer is not obligated to choose his arrangements to increase his tax burden.

As other concepts like tax evasion, tax avoidance and tax planning have a long history, their concepts have had time to grow and become clearer. In recent years, a new term “aggressive tax planning” have been used to describe actions that try to minimize a tax liability of a corporation. As OECD tried to define it first in 2008 and European Commission has provided a definition for aggressive tax planning just recently, is still new and needs time before it can

be described or defined properly. As the concept is new, it is argued, whether it is part of tax avoidance or is it a separate concept. Even though European Parliament has provided a definition of aggressive tax planning, just based on the definition it is not clear if the concept of aggressive tax planning is legal and therefore considered as acceptable tax planning or is it against spirit of law and treated as tax avoidance or is it a concept between acceptable tax planning and tax avoidance. According to literature regarding tax law, the concept of aggressive tax planning falls between acceptable tax planning and tax avoidance.

After analysing the case law of the European Court of Justice, different documents and definitions for tax avoidance and aggressive tax planning provided by the European Commission, the Author concluded that some distinctions between these concepts can be made. It seems, that the EU approach towards aggressive tax planning to distinct it from tax avoidance and treats it to be softer than tax avoidance. In order to find the elements that make it possible to distinct these concepts, it followed that aggressive tax planning has internationality in it. As tax avoidance can be used to take advantage of just one member state's tax system and two or more tax systems of member states, aggressive tax planning seems to describe these schemes that are used internationally and use the gaps between different systems. Author made this distinction based on the definitions provided on the level of the European Union. As the distinction between acceptable tax planning and aggressive tax planning is not possible based on the internationality element, author analysed different techniques and mechanisms that have been identified as most used in aggressive tax planning schemes. The reason was to find other aspects that would make it easier to draw borderlines between aggressive tax planning and other concepts.

OECD has identified 3 model schemes for aggressive tax planning and European Parliament has identified 7, of which 3 are based on OECD's model schemes. All these schemes are based on base erosion and profit shifting, as it can be deemed to be a subset of aggressive tax planning. A number of techniques and mechanisms have been identified through these model schemes. Commission has reported that debt shifting would be responsible for about a third of profit shifting activities, the remainder being channelled via transfer pricing and IP location.

In addition to these techniques, OECD has identified that every tax planning scheme that has BEPS intentions, has 4 elements: minimisation of taxation in the market (source) country through the minimisation of functions, assets and risks or other avoidance of a taxable presence

by contractually allocating risk and legal ownership of intangibles, or in case of a taxable presence, by shifting profits or maximising deductions; reduction or elimination of withholding tax at source country; reduction or elimination of taxation at the level of the recipient (achieved through low-tax jurisdictions, preferential regimes, or hybrid mismatch arrangements) with entitlement to substantial non-routine profits often built-up via intra-group arrangements; elimination of current taxation of low-tax profits at the level of the ultimate parent.

After analysing these elements and techniques, it can be said that aggressive tax planning seems to have more economical substance than tax avoidance and therefore it is more difficult to distinct acceptable tax planning from aggressive tax planning. As can be concluded from the work of OECD and the European Parliament, a tax planning structure falls under the concept of aggressive tax planning when it results in double deductions and double non-taxation.

As there are so many similar terms used to describe the minimization of a tax liability, concrete definitions need to be created, otherwise it leads to legal uncertainty. Certainty is important for taxpayer so he could rely on his choices and before considering different options be certain that transactions or other arrangements will not be treated as tax evasion, tax avoidance or aggressive tax planning. The distinction is important as alternative means will have different consequences. Even though there is the test for economic substance, it is not enough. Also, it is not appropriate, that creating the borderlines between these concepts has been left for the courts. As the transactions are international, a more international approach is needed, where clear distinctions are made between the concepts in a way that taxpayer can take into account when making transactions happen.

In addition to economical substance, there are also a way for taxpayers to draw a borderline between acceptable tax planning and tax avoidance. D. Quentin has invented a theory that is based on risk. According to the risk theory, if taxpayer uses tax advice in order to eliminate tax risk, he is in the tax planning zone, but if he uses tax advice to create tax risk, he is in the tax avoidance zone. The more risk, the aggressive the tax avoidance gets. That means that the line between acceptable tax planning and tax avoidance is at the point where implementing tax advice engages the adviser's professional duty to advert to the fact that implementing it will introduce a new tax risk-factor, or otherwise create tax risk. The "right amount of tax" is the amount of tax that is paid after implementing tax advice which eliminates risk or is risk-neutral, but do not implement tax advice which actually creates tax risk.

As a conclusion, the author finds that it is possible to distinct different means of reducing tax liability to some extent. Tax evasion is easiest to be separated from other concepts. From all other means, it is directed towards tax liability that has already arisen. Therefore, tax evasion is an intentional way of reducing tax liability and is targeted as illegal.

Tax avoidance, aggressive tax planning and acceptable tax planning are directed towards reducing a tax liability that will rise in the future. Even though tax avoidance has also intentionality criterion, the intentionality is towards getting the tax benefit, not breaking the law. Therefore, tax avoidance assumes that taxpayer thinks that this way is legal and in accordance with the law.

The most difficult task is to distinct tax avoidance, aggressive tax planning and acceptable tax planning. As stated before, all these means are towards reducing tax liability that has not yet arisen. Both aggressive tax planning and tax avoidance have purpose to get tax benefit. As for tax avoidance, this purpose can only be the main purpose. If any other economic reason is behind the transaction or other arrangement, it cannot be considered as tax avoidance. But, to be clear, tax avoidance can have other economic reasons behind it. It is treated as tax avoidance only if the main reason is getting the tax benefit.

Compared to tax avoidance, aggressive tax planning occurs only in international transactions and may have more economic substance behind transactions and arrangements. Still, the borderline between them remains unclear. As for acceptable tax planning, the case law of Estonian Supreme Court and European Court of Justice both state that tax planning is acceptable as long as it is in accordance with the tax rules and has economical purpose behind it. Therefore, the most difficult mean for reducing tax liability to define and distinct, is aggressive tax planning. The uncertainty remains between tax avoidance and aggressive tax planning and between aggressive tax planning and acceptable tax planning.



## KASUTATUD LÜHENDID

BEPS	<i>Base erosion and profit shifting</i> , maksubaasi õõnestamine ja kasumi nihutamine
CFC	<i>Controlled foreign Corporation</i> ,
GAAR	üldine kuritarvitamiste vastane meede
EL	Euroopa Liit
ELTL	Euroopa Liidu toimimise leping
EK	Euroopa Kohus
EP	Euroopa Parlament
OECD	<i>Organisation of Economic Cooperation and Development</i> , Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon
KaS	karistusseadustik
Komisjon	Euroopa Komisjon
maksuleping	tulumaksu topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise leping
MKS	Maksukorralduse seadus
RKHKo	Riigikohtu Halduskolleegiumi otsus
TuMS	tulumaksuseadus

## KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

### KASUTATUD KIRJANDUS

1. Alexander,D. New criminal offences in clampdown on tax evasion. 19.03.2015. Arvutivõrgus: <https://www.gov.uk/government/news/new-criminal-offences-in-clampdown-on-tax-evasion>. (22.04.2016).
2. Ault, H.J. Some Reflections on the OECD and the Sources of International Tax Principles. – Tax Notes International. 17.06.2013. Volume 70, nr 12. Arvutivõrgus: <http://taxprof.typepad.com/files/70ti1195-ault.pdf>. (10.04.2016).
3. Broe, L.De. International Tax Planning and Prevention of Abuse. 2008.
4. Brown, K.B. A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance. Springer. 2012.
5. Devereux, M. Freedman, J. Vella, J. Tax avoidance. Oxford University Centre of Business Taxation. 3.12.2013. Arvutivõrgus: [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business Taxation/Docs/Publications/Reports/TA\\_3\\_12\\_12.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/TA_3_12_12.pdf). (10.04.2016).
6. Devereux, M. P. Vella, J. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? - Fiscal Studies. 2014, Vol 35. No. 4.
7. Devereux, M.P. Vella, J. Are we heading towards a corporate tax system fit for the 21st century? Oxford University Centre for Business Taxation. 2014. Arvutivõrgus:[http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business Taxation/Events/conferences/2014/iipf\\_summer\\_school/devereux-vella.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2014/iipf_summer_school/devereux-vella.pdf). (10.04.2016).
8. Devos, K. Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour.Springer. 2014.
9. Dorich, A. The Thin Redline or Where Does Aggressive Tax Planning Become an Unlawful State Aid. Master Thesis. European Legal Studies Bruges Campus, College of Europe. 2015.
10. Dover,R. jt. Bringing transparency, coordination and convergence to corporate tax policies in the European Union. Part I: assessment of the magnitude of aggressive corporate tax planning. 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS\\_STU\(2015\)558773\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/558773/EPRS_STU(2015)558773_EN.pdf). (28.04.2016).
11. Dziurdz; K, Marchgraber, C. Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law. Open Issues and Recent Challenges. 2015.

12. Eicke, R. Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of US profits from Europe. Concepts, Strategies, Structures. Kluwer Law International. 2009.
13. Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu direktiivile, millega muudetakse direktiivi 2011/16/EL seoses kohustusliku automaatse teabevahetusega maksustamise valdkonnas. Seletuskiri. COM(2016) 25 final. 18.03.2015.
14. Euroopa Komisjon. Ettepanek Nõukogu Direktiivile, millega nähakse ette otseselt siseturu toimimist mõjutava maksustamise vältimise vastased eeskirjad. COM(2016) 26 final. 28.01.2016. Arvutivõrgus: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ET/1-2016-26-ET-F1-1.PDF>. (21.04.2016).
15. Euroopa Komisjon. Euroopa Komisjoni teatis nõukogule, Euroopa parlamendile ning Euroopa majandus- ja sotsiaalkomiteele. Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes. Brüssel 10.12.2007 (KOM) 2007. Kättesaadav: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2007:0785:FIN:et:PDF>. (28.04.2016).
16. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule konkreetsete viiside kohta, kuidas tugevdada võitlust maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumise vastu, sealhulgas seoses kolmandate riikidega. (COM2012) 351 final. 27.06.2012.
17. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule maksustamise läbipaistvuse kohta, et võidelda maksudest kõrvalehoidmise ja maksustamise vältimise vastu. COM(2015) 136 final. Brüssel, 18.3.2015.
18. Euroopa Komisjon. Komisjoni teatis Euroopa Parlamendile ja Nõukogule. Maksustamise vältimise vastane pakett: järgmised sammud tõhusa maksustamise ja maksude suurema läbipaistvuse saavutamiseks ELis. COM (2016) 23 final. 28.01.2016. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=ET>. (22.04.2016).
19. Euroopa Komisjon. Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8806 final. 06.12.2012, Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/c\\_2012\\_8806\\_et.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_et.pdf). (22.04.2016).
20. Euroopa Komisjon. Võitlus maksupettuse ja maksudest kõrvalehoidumisega. Komisjoni analüüs Euroopa Ülemkogu 22.mai 2013. aasta kohtumise tarbeks. 2013. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax\\_et.pdf](http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_et.pdf). (22.04.2016).
21. Euroopa Parlament. Aggressive corporate tax planning under scrutiny. 19.11.2015. Arvutivõrgus:

- [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/571345/EPRS\\_ATA\(2015\)5713\\_45\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2015/571345/EPRS_ATA(2015)5713_45_EN.pdf). (20.04.2016).
22. Euroopa Parlament. Nominal vs. Effective Corporate Tax Rates Applied by Multinational Enterprises. 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563450/IPOL\\_IDA\(2015\)563450\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563450/IPOL_IDA(2015)563450_EN.pdf). (10.04.2016).
23. Euroopa Parlament. Suurfirmad selgitavad oma vaateid maksupoliitika suhtes. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IM-PRESS+20151112STO02501+0+DOC+XML+V0//ET>. (18.04.2016).
24. European Commission. Commission Staff Working Document. Corporate Income Taxation in the European Union (SWD(2015) 121 final). Brussels, 17.6.2015.
25. European Commission. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee - The application of anti-abuse measures in the area of direct taxation – within the EU and in relation to third countries. COM (2007)0785 final. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:52007DC0785>. (22.04.2016).
26. European Commission. Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market. COM (2016) 26 final. 28.01.2016. Arvutivõrgus: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>. (23.04.2016).
27. European Commission. Taxation and Customs Union. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/key\\_measures/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/key_measures/index_en.htm) (07.04.2016).
28. European Parliament. Intellectual Property Box Regimes. 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL\\_IDA\(2015\)563454\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563454/IPOL_IDA(2015)563454_EN.pdf). (12.04.2016).
29. European Parliament. The Impact of the rulings of the European Court of Justice in the area of direct taxation 2010. 2011. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/document/activities/cont/201203/20120313ATT40640/20120313ATT40640EN.pdf>. (14.04.2016).
30. European Parliament. European Parliament resolution of 21 May 2013 on Fight against Tax Fraud, Tax Evasion and Tax Havens. 2013/2060(INI). Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P7-TA-2013-0205+0+DOC+XML+V0//EN>. (23.04.2016).

31. Evers,M.T. Meier,I. Spengel,C. Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting suitable to combat international profit shifting? 2014. Arvutivõrgus: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp14015.pdf>. (28.04.2016).
32. Feria, R. De la. Prohibition of Abuse of (community) law: The creation of a new general principle of EC law through tax law, Common market law review, vólume 45, issue 2, Kluwer Law International 2008.
33. Finke,K. jt. Extending Taxation of Interest and Royalty Income at Source- an Option to Limit Base Erosion and Profit Shifting. 2014. Arvutivõrgus: <http://ub-madoc.bib.uni-mannheim.de/37182/1/dp14073.pdf> (10.04.2016).
34. Fraser, R. Reviewing the ECJ's Judgment in Cadbury Schweppes. 20.10.2006. Arvutivõrgus: <http://www.internationallawoffice.com/Newsletters/Corporate-Tax/United-Kingdom/Herbert-Smith-LLP/Reviewing-the-ECJs-Judgment-in-Cadbury-Schweppes>. (18.04.2016).
35. Freedman, J. Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle. –British Tax Review. Aprill 2006.
36. Grauberg, T. Anti-tax-avoidance Measures and Their Compliance with Community Law. Juridica International, nr 16. 2006.
37. Grauberg,T. Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel. – MaksuMaksja. 2009, nr .
38. Grauberg,T. Õiguse kuritarvitamise kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica, nr 3. 2010.
39. Head, J.G. Krever, R.E. Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave. Kluwer Law International. 2009.
40. House of Commons Committee of Public Accounts. Tax avoidance: the role of large accountancy firms. 26.04.2013.
41. House of Lords. The Draft Finance Bill 2013: 1st Report of Session 2012-13. London. 2013.
42. Jourdan, S.L. Substance requirements in anti-tax avoidance legislation- the end of tax planning with holding companies? Arvutivõrgus: <http://www.dutchgovernance.nl/wp-content/uploads/Substance-requirements-in-anti-tax-avoidance-legislation.pdf>. (18.04.2016).
43. Karimeri, R. A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice. Intertax, volume 39, issue 6/7, Kluwer Law International 2011.
44. Karistusseadustiku muutmise ja sellega seondvalt teiste seaduste muutmise seadus 554 SE, Seletuskiri.

45. Kurist, K. Maksuõiguse selgeks! MaksuMaksja 2001 nr 3.
46. Künnapas, K. "Isuäratavad" maksuskeemid Euroopas. – MaksuMaksja, 2013, nr 2. Arvutivõrgus: <http://www.maksuMaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1508> (10.04.2016).
47. Lampreave, P. Anti-Tax Avoidance Measures in China and India: An Evaluation of Specific Court Decisions. Bulletin for International Taxation. IMFD. Jaanuar 2013. Arvutivõrgus: <http://www.law.hku.hk/aiifl/research/documents/AntiTaxAvoidance-PatriciaL.pdf>. (01.04.2016).
48. Lauristin, M. Paal, B. LuxLeaks tõi vajaliku surve. – Äripäev. 09.07.2015. Arvutivõrgus: <http://www.aripeev.ee/arvamused/2015/07/09/euroopa-parlament-tax-eerikomisjon-marju-lauristin-birgit-paal-luxleaks-toi-vajaliku-surve>. (18.04.2016).
49. Lautier, M. Freedom of establishment: An unearthed toy in the hands of tax planners. Working Paper. University of London. 2009. Arvutivõrgus: [http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/MA\\_tax\\_law\\_workingpapers.htm](http://ials.sas.ac.uk/postgrad/courses/MA_tax_law_workingpapers.htm). (01.01.2016).
50. Lehis, L. Eesti maksuseaduste kommentaarid. Tartu 2015.
51. Lehis, L. Maksuõigus. Kirjastus Juura. 2004.
52. Lehis, L. Maksuõigus. Kirjastus Juura. 2012.
53. Lehist, J. Maksudest kõrvalehoidumise olulisemad põhjused ja probleemid. – MaksuMaksja. 2013, nr 6/7.
54. Lentsius, H. Siirdehindade maksustamine. Magistritöö. Tartu Ülikool. 2008.
55. Lessambo, F. Fundamentals of European Union Direct Tax. 2010.
56. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. Juridica 2005, nr 7.
57. Love, P. What is BEPS and how can you stop it? OECD. 19.07.2013. Arvutivõrgus: <http://oecdinsights.org/2013/07/19/what-is-beps-how-can-you-stop-it/>. (17.04.2016).
58. LUJA, R. EU State Aid Law and National Tax Rulings. In-Depth Analysis for the TAXE Special Committee. Euroopa Parlament. Oktoober 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL\\_IDA\(2015\)563453\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/563453/IPOL_IDA(2015)563453_EN.pdf). (12.04.2016).
59. Maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seadus 377 SE. Seletuskiri.
60. Marrandi, H. Siirdehindade-transfer Pricing-Eesti tulevikumuusika? – MaksuMaksja. 2006, nr 4. Arvutivõrgus: <http://www.maksuMaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=525>. (22.04.2016).

61. Meldgaard, H jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. European Commission. 23.12.2015. Arvutivõrgus:[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf) (10.04.2016)
62. Meldgaard, H jt. Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Final Report. Taxation Paper n. 61. European Commission. 23.12.2015. Arvutivõrgus:[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_61.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_61.pdf) (10.04.2016)
63. Miller, A. Oats, L. Principles of International Taxation. Bloomsbury Professional. 2012.
64. Mirrlees, J. jt. Tax by Design. Oxford University Press. 13.09.2011. Arvutivõrgus:<http://www.ifs.org.uk/publications/5353>. (20.04.2016).
65. Modrall, J. Stuttford, D. Kontrimas, A.R. Tax Rulings on transfer pricing may violate EU State aid rules. Norton Rose Fulbright. Jaanuar 2015. Arvutivõrgus:<http://www.nortonrosefulbright.com/knowledge/publications/120029/tax-rulings-on-transfer-pricing-may-violate-eu-state-aid-rules>. (18.04.2016).
66. Needham, C. Corporate Tax Avoidance by multinational firms. European Parliament. 23.09.2013. Arvutivõrgus:[http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM\\_BRI\(2013\)130574\\_REV1\\_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/bibliotheque/briefing/2013/130574/LDM_BRI(2013)130574_REV1_EN.pdf). (10.04.2016)
67. O'Shea, T. Tax Avoidance and Abuse of EU Law. The EC Tax Journal, vólume 11, 2010-11.
68. OECD. "Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements". 2014.
69. OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. 12.02.2013.
70. OECD. Addressing Tax Risks Involving Bank Losses.
71. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. 2014.
72. OECD. Aggressive tax planning based on after-tax hedging. OECD Publishing. 2013.
73. OECD. Building Transparent Tax Compliance by Banks. 2009.
74. OECD. Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance.
75. OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD Publishing. Paris. 1998. Arvutivõrgus: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en). (10.04.2016).
76. OECD. Inclusive Framework for BEPS Implementation. March 2016. Arvutivõrgus:<http://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>. (17.04.2016).

77. OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7- 2015 Final Report. OECD Publishing, Paris. 2015.
78. OECD. Study into the Role of Tax Intermediaries. OECD Publishing.2008.
79. Otto, F. Tax Avoidance, Tax Evasion and Tax Havens. Viin. Mai 2015. Arvutivõrgus: [https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie\\_tax\\_avoidance.pdf](https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_tax_avoidance.pdf). (22.04.2016).
80. Panayi, C.HJI. Advanced Issues in International and European Tax Law. Hart Publishing. 2015.
81. Peetris, M-L.. Püsiv tegevuskoht tulumaksuseaduse ja käibemaksuseaduse tähenduses.  
– MaksuMaksjad 2013, nr 3. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1524> (10.04.2016).
82. Pikamäe, T. Maksualased süüteod- millal võib maksu määramisega kaasneda karistus?  
– Maksumaksja. 2011, nr 10. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1286>. (22.04.2016).
83. Pikmets, H. Maksuhalduri siduv eelotsus. - MaksuMaksja. 2008, nr 6/7. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=757>. (20.04.2016).
84. Quentin, D. Risk-Mining The Public Exchequer. August 2014.
85. Ruding, O. Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities. Official Publications of the EC. 1992.
86. Ruiz, V. Almendral. Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules. Intertax, volume 33, issue 12, Kluwer Law International 2005.
87. Ruusalu, R.. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid.- MaksuMaksja. 2011, nr 5. Arvutivõrgus: <http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=1230>. (22.04.2016).
88. Salter, D. Accessing EU ‘tax advantages’. International Tax Report. Märts 2009. Arvutivõrgus: <http://www.law.qmul.ac.uk/docs/staff/ccls/oshea/52208.pdf>. (01.04.2016)
89. Schoen, W. International Tax Coordination for a Second-Best-World (Part 1). World Tax Journal, Vol. 1 No.1. September 2009.
90. Schön, W. Tax and Corporate Governance. Springer. 2008.
91. Somanath, V.S. International Financial Management. I.K. International Publishing House. New Delhi. 2011.
92. Zucman, G. Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits. Journal of Economic Perspectives. 2014, vol 28.



93. Vella, J. Corporate Tax Practices and Aggressive Tax Planning in the EU. In-Depth Analysis for the ECON Committee. European Parliament. 2015. Arvutivõrgus: [http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL\\_IDA\(2015\)563446](http://www.europarl.europa.eu/thinktank/en/document.html?reference=IPOL_IDA(2015)563446). (31.03.2016).

## **KASUTATUD ÕIGUSAKTID**

94. Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv (EL) 2015/121, 27.01.2015, millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta- OJ L 21, 28.1.2015, p. 1–3.
95. Euroopa Liidu Toimislepingu konsolideeritud versioon. - ELT C326/65, 26.10.2012.
96. Käibemaksuseadus. RT I 2003, 82, 554... RT I, 29.04.2016, 7.
97. Karistusseadustik. RT I 2001, 61, 364... RT I, 17.12.2015, 9.
98. Maksualase teabevahetuse seadus. RT I, 23.12.2014, 15... RT I, 09.02.2016, 2.
99. Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150... RT I, 09.02.2016, 3.
100. Nõukogu Direktiiv 2006/112/EÜ, 28. november 2006, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi- EÜT L 347, 11.12.2006, p.1.
101. OECD. Model Convention with respect to taxes on income and on capital. 2014. Arvutivõrgus: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf>. (01.05.2016).
102. Tulumaksuseadus. RT I 1999, 101, 903... RT I, 17.12.2015, 23.

## **KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA**

103. RKHKo 16.04.2003, 3-3-1-29-03.
104. RKHKo 08.05.2003, 3-3-1-43-03.
105. RKHKo 05.05.2003, 3-3-1-39-03.
106. RKHKo 02.06.2003, 3-3-1-40-03.
107. RKHKo 12.06.2003, 3-3-1-52-03.
108. RKHKo 20.06.2003, 3-3-1-49-03.
109. RKHKo 02.10.2003, 3-3-1-50-03.
110. RKHKo 11.01.2007, 3-3-1-62-06.
111. RKHKo 30.05.2007, 3-3-1-22-07.

112. RKHKo 20.06.2007, 3-3-1-34-07.
113. RKHKo 06.11.2008, 3-3-1-57-08.
114. RKHKo 17.06.2009, 3-3-1-23-09.
115. RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-52-09.
116. RKHKo 04.11.2009, 3-3-1-59-09.
117. RKHKo 09.12.2009, 3-3-1-67-09.
118. RKHKo 20.01.2010, 3-3-1-74-09.
119. RKHKo 25.04.2011, 3-3-1-15-11.
120. RKHKo 26.09.2011, 3-3-1-42-11.
121. RKHKo 11.01.2012, 3-3-1-46-11.
122. RKHKo 01.02.2012, 3-3-1-60-11.
123. RKHKo 13.02.2012, 3-3-1-79-11.
124. TlnHKo 28.08.2009, 3-09-958.
125. EK 02.07.1974, C-173/73, *Italy v Commission*.
126. EK 25.07.1991, Case C-221/89, *Factortame and Others*.
127. EK 16.07.1998. C-264/96, *Imperial Chemical Industries v Colmer*.
128. EK 21.11.2002, C-436/00, *X and Y*.
129. EK 12.12.2002, C-324/00, *Lankhorst-Hohorst*.
130. EK 26.06.2003, C-422/01, *Skandia ja Ramstedt*.
131. EK 11.03.2004, C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.
132. EK 13.12.2005, C-446/03, *Marks and Spencer*.
133. EK, 21.02.2006, C-255/02, *Halifax*.
134. EK 22.06.2006. C-217/03 *Belgium and Forum 187 v. Commission*.
135. EK 22.06.2006. C- 182/03, *Belgium v Commission*.
136. EK 12.09.2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*.
137. EK, 21.02.2008, *Part Service*.
138. EK, 27.01.2009, *Persche*.
139. EK, 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*.
140. EK, 22.12.2010, C- 277/09, *RBS Deutschland Holdings*.
141. EK, 16.06.2011, C-10/10, *Commission v Austria*.
142. EK 08.09.2011. C-78/08, *Paint Graphos and others*.
143. EK 31.01.2013, C-642/11, *Stroy trans*.

## MUUD KASUTATUD ALLIKAD

144. Allen & Overy. EU Anti-Tax Avoidance Directive published: implications for Luxembourg corporate taxpayers. 29.01.2016. Arvutivõrgus: <http://www.allenoverly.com/publications/en-gb/Pages/EU-Anti-Tax-Avoidance-Directive-published-implications-for-Luxembourg-corporate-taxpayers.aspx> (10.04.2016). Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. (01.04.2016)
145. Avi-Yonah, R. Source and Residence Taxation.- Tax Justice Briefing. 15.09.2005. Arvutivõrgus: [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source\\_and\\_residence\\_taxation\\_-\\_SEP-2005.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Source_and_residence_taxation_-_SEP-2005.pdf). (01.05.2016).
146. Balzan, S; Camilleri, E. The importance of substance in International tax planning. ACT. Arvutivõrgus: <http://www.act.com.mt/articles-publications/Importance-substance-international-tax.php>. (18.04.2016).
147. Blumsom, A. What is the difference between tax evasion and tax avoidance. Yorki ülikooli ajaleht Nouse. 22.01.2013. Arvutivõrgus: <http://www.nouse.co.uk/2013/01/22/what-is-the-difference-between-tax-evasion-and-tax-avoidance/>. (31.03.2016)
148. EL: Maksud riigile, kus teenitakse kasum. Äripäev. 28.01.2016. Arvutivõrgus: <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/01/28/el-maksud-riigile-kus-teenitakse-kasum>. (20.04.2016).
149. Eurokratt. Maksudega trikitajate elu läheb keerulisemaks. – Eurokratt. 21.märts 2015. Arvutivõrgus: <http://www.eurokratt.ee/maksudega-trikitajate-elulaheb-keerulisemaks/>. (18.04.2016).
150. Euroopa Komisjon. Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules. Press Release. 21.10.2015. Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm). (20.04.2016).
151. Euroopa Komisjon. Maksude vältimise vastane pakett. Jaanuar 2016. Arvutivõrgus: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/anti\\_tax\\_avoidance/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/anti_tax_avoidance/index_en.htm). (22.04.2016)
152. Euroopa Komisjon. State aid: Commission concludes Belgian "Excess Profit" tax scheme illegal; around €700 million to be recovered from 35 multinational companies. 11.01.2016. Pressiteade. Arvutivõrgus: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-42\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-42_en.htm). (20.04.2016).

153. Euroopa Parlament. Maksusõnavara. 01.06.2015. Arvutivõrgus: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+IMPRESS+20150529STO61068+0+DOC+XML+V0//ET>. (22.04.2016).
154. Harvey, L. Harris, C. Budryte-Ridard, K. Tax-is Europe leading by example. FTI Consulting. Jaanuar 2016. Arvutivõrgus: <http://www.fticonsulting.com/~media/Files/us-files/insights/articles/snapshot-2---16-tax---is-europe-leading-by-example.pdf>. (30.04.2016).
155. Lentsius, H. OECD maksualgatus tõstab Eesti maksusüsteemi uuesti rambivalgusse. PwC. Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/ee/et/insights/assets/articles/article611201401.html> (10.04.2016).
156. OECD. About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>. (22.04.2016).
157. OECD. Aggressive tax planning. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>. (20.04.2016).
158. OECD. Maksusõnastik.
159. OECD. OECD's work on tax planning. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/aggressive/>. (10.04.2016).
160. Oxfam International. Pulling the Plug: How to stop corporate tax dodging in Europe and beyond. Märts 2015.
161. Pomerleau, K. Corporate Income Tax rates around the world, 2015. TaxFoundation. 01.10.2015. Arvutivõrgus: <http://taxfoundation.org/article/corporate-income-tax-rates-around-world-2015>. (18.04.2016).
162. Rahandusministeerium. Topeltmaksustamise vältimise lepingud. Arvutivõrgus: <http://www.fin.ee/maksundus?id=81502>. (25.04.2016).
163. Sanders, M. The Importance of Substance in International Tax Planning. Taxand. 21.03.2011. Arvutivõrgus: <http://www.taxand.com/taxands-take/news/importance-substance-international-tax-planning>. (18.04.2016).
164. Semjonov, S. Kas Eesti jääb maksukeskkonna reformimisel "BEPS-i rongist maha"? Postimees. Arvutivõrgus: <http://majandus24.postimees.ee/3429065/kas-eesti-jaab-maksukeskkonna-reformimisel-beps-i-rongist-maha>. (20.04.2016).
165. Sotelo, M.R.S. Consensus on conscience: Are we moving towards a fairer int'l tax system? 2016. Arvutivõrgus: <http://www.pwc.com/ph/en/taxwise-or-otherwise/2016/consensus-on-conscience.html>. (17.04.2016).
166. Sotelo, M.R.S. Consensus on conscience: Are we moving towards a fairer int'l tax system? 2016.

167. Zernask, J. Maksusüsteemi ei tasu näppida. KPMG, 2013. Arvutivõrgus: <https://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Foorum/Documents/kpmg-foorum-kevad-2013/foorum-kevad2013-jzernask.pdf>. (10.04.2016).
168. Tax Justice Network. Ten Reasons to Defend the Corporation Tax. - Tax Justice Network. 2015. Arvutivõrgus: [http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Ten\\_Reasons\\_Full\\_Report.pdf](http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/Ten_Reasons_Full_Report.pdf) (09.04.2016).

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, **Gea Raissar**,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

### **Äriühingu rahvusvahelise maksuplaneerimise piirid,**

mille juhendaja on **dotsent Lasse Lehis**,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, **02.05.2016**